Das Zweckproblem in der Besteuerung

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften

bei der

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Schlesischen Friedrich-Wilhelms-Universität zu Breslau

vorgelegt von

Lucie Böhm
Diplom-Volkswirt

Breslau 1932
Druck von Anton Schreiber, Breslau

Gedruckt mit Genehmigung
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität zu Breslau

Berichterstatter: Professor Dr. Bräuer

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Einleitung

Der Kern des hier zu behandelnden Problems besteht in der Frage: Hat die Steuer nur den einen Zweck, dem Staate Einnahmen zu verschaffen, oder dient sie auch noch Zwecken anderer Art? Bis vor kurzem dachte man im allgemeinen bei der Aufrollung dieses Problems unwillkürlich an die Lehre Wagners vom „sozialpolitischen Zweck", wodurch bekanntlich zum ersten Male — unter Einbeziehung dieses Zweckes in den Steuerbegriff — der Steuer ausdrücklich ein Doppelzweck zuerkannt wurde. Die Frage nach dem Steuerzwecke erschöpfte sich denn auch bisher in den meisten Lehrbüchern in einer Auseinandersetzung mit dieser Lehre Wagners, indem man den sozialpolitischen Zweck, wie auch andere „Nebenzwecke" der Steuer selten duldete, meist ablehnte.

Wenn man nun in neuester Zeit zum ersten Male versucht hat, das „Zweckproblem" im oben verstandenen Sinne in seiner Gesamtheit zu erfassen, so gab Anlaß hierzu die Beobachtung, daß die Finanzpolitik nach 1918 in den einzelnen Ländern mehr oder weniger stark die Tendenz aufweist, die Steuern den verschiedensten politischen Zwecken dienstbar zu machen. Ganze Steuersysteme lassen in der Gegenwart in ihrem Aufbau, in ihrer Gestaltung Zwecke erkennen, die mit dem eigentlichen Zweck der Steuer, dem der Einnahmebeschaffung, nichts mehr gemeinsames zu haben scheinen. Das typische Beispiel hierfür bildet das Steuersystem Sowjetrußlands, das, im Dienste der „neuen Wirtschaftspolitik" stehend, Ziele verfolgt, die außerhalb des ursprünglichen Aufgabengebietes der Steuer gelegen sind. Unter dem Eindruck, daß die Frage nach dem Steuerzweck, und zwar auf Grund der eben angedeuteten Beobachtungen, ein Problem von zunehmender Bedeutung geworden ist, hat zunächst Dora Schmidt in einer im Jahre 1926 erschienenen sehr gehaltvollen Studie mit dem Titel „Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung"

eine systematische Bearbeitung dieses Fragenkomplexes vorgenommen. Als Ergänzung zu dieser Schrift ist die Abhandlung von A. Lampe „Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung“ gedacht. Einen weiteren wichtigen Beitrag zur Klärung dieser Frage lieferte eine finanztheoretische und finanzpolitische Studie von K. Bräuer „Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen“. Schließlich ist die Untersuchung E. H. Vogels zu nennen, die außer einer kritischen Würdigung der drei vorhergenannten Schriften noch einmal „Grundsätzliches zur theoretischen Frage nichtfiskalischer Zwecksetzungen in der Besteuerung“ bringt.

Wenn nun für die vorliegende Untersuchung der Titel „Das Zweckproblem in der Besteuerung“ gewählt wird, so soll dadurch ein genügend weiter Spielraum geschaffen werden, um die verschiedensten Gesichtspunkte berücksichtigen zu können. So trägt das erste Kapitel vorwiegend historischen Charakter. Es wird darin gezeigt, wie das Zweckproblem in der Besteuerung eng verknüpft ist mit dem Problem des Staatszweckes, mit der jeweilig vorherrschenden Auffassung von Aufgabe und Zweck des Staates. Wir gewinnen dabei die Erkenntnis, daß, je mehr der Staat dazu berufen ist, in den Ablauf der Wirtschaft einzugreifen, um so mehr nichtfiskalische Zwecke in der Besteuerung hervortreten.

Das zweite Kapitel behandelt die rein theoretische Seite des Problems. Mittelpunkt sind die verschiedenen Versuche, den Steuerbegriff mit Rücksicht auf die „nichtfiskalischen“ oder „außerfiskalischen“ Steuerzwecke umzuformen, ferner die Versuche, die Steuern nach ihren Zwecken neu zu gruppieren.

Daß die praktische Gestaltung der Steuer in sehr vielen Fällen deutlich im Dienste anderer Zwecke als den der Einnahmebeschaffung erfolgt, zeigen die Ausführungen des dritten Kapitels: Steuerreformen, Steuersysteme, die einzelnen Steuerformen liefern Beispiele genug.

Zum Schluß wird die Frage aufgeworfen: Soll und darf die Steuer den verschiedensten Zwecken dienstbar gemacht werden? Die Beantwortung dieser Frage kleidet sich in die Form der Billigung oder Ablehnung — grundsätz-

licher und einschränkender Art — wobei die verschiedensten Gesichtspunkte maßgebend sind. Daß in neuerer Zeit nichtfiskalische Steuern radikal abgelehnt werden, andererseits Vorschläge gegeben werden, in welcher Form am besten außerfiskalische Steuerzwecke verwirklicht werden können, zeigt, wie aktuell die hier aufgegriffene Frage ist.

Die Anregung zu dieser Arbeit verdanke ich Herrn Prof. Bräuer, der sich selbst, wie bereits erwähnt, in einer Spezialstudie eingehend mit dem Problem befaßt hat. Für seine zahlreichen Ratschläge und Hinweise sowie für seine sonstigen Bemühungen möchte ich an dieser Stelle noch besonders danken.

Mit besonderer Genehmigung erfolgt hier außer einer Angabe des Inhalts- und Literaturverzeichnisses der gesamten Arbeit nur der Druck des zweiten Kapitels.

Inhaltsverzeichnis

I. Kapitel.

Zweck und Aufgabe der Steuer im Wandel der Beziehungen zwischen Besteuerung, Wirtschaft und Staat.

Seite*)

1. Allgemeines über die Zusammenhänge zwischen Besteuerung, Wirtschaft und Staat . . . . . 1—3
2. Der ursprüngliche Zweck der Steuer . . . . . 3—4
3. Zweck und Aufgabe der Steuer in den einzelnen Epochen
   a) Absolutistisches Herrschaftsprinzip und Steuer . . . . 4—5
   b) Merkantilismus . . . . . 5—10
   c) Liberalismus . . . . . 10—15
   d) Organische Staatsauffassung und Steuer . . . . . 15—21
   e) Gegenwart . . . . . 21—26

II. Kapitel.

A. Der Zweck im Begriffe der Steuer

1. Das Zweckmerkmal des Steuerbegriffes im allgemeinen . . 27—29
2. Besondere Begründungen für die Aufnahme des Zweckmerkmals in die Steuerdefinition . . . . . 30—33
3. Der Zweck der sogenannten Zwecksteuer und seine Beziehung zum Wesen und allgemeinen Begriff der Steuer . 33—40
4. Neugestaltung der Steuerdefinition unter besonderer Berücksichtigung der „außerfiskalischen" Steuerzwecke
   a) Ausschaltung des Zweckmerkmals aus der Definition . 40—46
   b) Erweiterung des Zweckmerkmals unter Einbeziehung außerfiskalischer Zwecke, insbesondere der Steuerbegriff Adolf Wagners . . . . . 46—55
5. Der Steuerzweck als Ausgangspunkt für eine Neugruppierung der Steuern . . . . . 55—75

B. Die außerfiskalische Zwecksetzung in der Steuergestaltung.

1. Begriff . . . . . 75—76
2. Symptome und Formen . . . . . 76—81

*) Die hier angegebenen Seitenzahlen entsprechen denjenigen der in Maschinenschrift vorhandenen gesamten Arbeit.

III. Kapitel.

Zur Praxis der außerfiskalischen Zwecksetzung in der Besteuerung.

Seite

1. Die außerfiskalische Zwecksetzung als Verwirklichung seit langem verfochtener Ideen.
   a) Die Steuer im Dienste sozialistischer Forderungen; die Erzbergersche Finanzreform . . . . . 82 — 90
   b) Die Steuer im Dienste der Bodenreform, insbesondere die Wertzuwachssteuer . . . . . 90 — 94
2. Das deutliche Hervortreten außerfiskalischer Steuerzwecke in gegenwärtigen Steuersystemen folgender Länder:
   a) Sowjetrußland . . . . . 94—102
   b) Polen . . . . . 102—108
   c) Frankreich . . . . . 108—113
   d) Oesterreich . . . . . 113—122
   e) Tschechoslowakei . . . . . 122—130
3. Die außerfiskalischen Zwecksetzungen bei den einzelnen Steuerformen und ihre diesbezüglichen Wirkungsgebiete.
   a) Handelspolitik . . . . . 131—138
   b) Kapitalpolitik . . . . . 138—149
   c) Wirtschaftspolitische Maßnahmen verschiedener Art:
      Begünstigung der Unternehmertätigkeit im allgemeinen, Schutz bestimmter Produktionszweige . . . . . 149—153
      Privilegierung bestimmter Wirtschaftsgruppen . . . . . 154—156
      Bevorzugung und Benachteiligung bestimmter Produktions- und Unternehmungsformen . . . . . 156—159
   d) Begünstigung bestimmter Betriebsformen, insbesondere des Kleinbetriebs als Aeußerungen der Mittelstandspolitik 159—161
   e) Sozialpolitik . . . . . 161—162
   f) Boden-, Siedlungs- und Wohnpolitik . . . . . 162—168
   g) Bevölkerungspolitik . . . . . 168—172
   h) Konsumpolitik . . . . . 172—176
   i) Kulturpolitik . . . . . 176—178

IV. Kapitel. (Schluß.)

Die kritische Beurteilung der Steuer als Mittel für außerfiskalische Zwecke.

1. Billigung . . . . . 179—189
2. Ablehnung . . . . . 189—195

Literatur-Verzeichnis

W. Andreae: Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre, Jena, Fischer 1927.

Derselbe: Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre. Jena, Fischer 1930.

H. Arendt: Entwicklung und innerer Aufbau der englischen Einkommensteuer. Finanzw. u. Volksw. Studien, hsgb. von K. Bräuer, Heft 23, Jena, Fischer 1931.

Georg Bamberger: Auswanderungssteuer. Hannover 1916.

Otto Bauer: Der Weg zum Sozialismus. Wien 1919.

Joh. L. Bergius: Polizey- und Cameralmagazin. Frankfurt 1767—1774.

Derselbe: Neues Polizey- und Cameralmagazin. Leipzig 1775.

S. Blasberg: Die Entwicklung und gegenwärtige Gestalt des Steuersystems im Staate New-York. Finanzw. und volksw. Studien, hsgb. von K. Bräuer, Heft 17, Jena, Fischer 1927.

Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht. Tübingen 1926.

K. Bräuer: Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 175.

Derselbe: Wege und Ziele der Finanzwissenschaft. Finanzarchiv, 47. Jahrg., 2. Bd., Tübingen 1930.

Derselbe: Art. Zuckersteuer i. Handw. d. Staatsw. 4. Aufl., S. 1183 ff.

Derselbe: Art. Wertzuwachssteuer, Handw. d. Staatsw., 4. Aufl., Bd. 8 (1928), S. 1017.

L. Brentano: Wirtschaftspolitik und Finanzpolitik, volkswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 247, Berlin 1909.

R. Brunhuber: Soziale Steuerlehre und Wertzuwachssteuer, Soziale Praxis, 15. Jahrg., Leipzig 1906, S. 920ff.

L. Buck: Zur Beleuchtung der Zusammenhänge zwischen steuerfreiem Existenzminimum, Kinderprivileg, Junggesellensteuer und Haushaltungsbesteuerung und Möglichkeiten eines Ausbaues der Gesetzgebung, Finanz-Archiv, 34. Jahrg., II. Bd., S. 177 ff.

Bunzel: Verhandlungen des Vereins für Sozialpolitik in Wien 1926, München und Leipzig 1926.

Eheberg: Art. Zwecksteuern, 4. Aufl. des Handw. d. Staatsw. Bd. 8, S. 1232 ff.

Eulenburg: Vorfragen zur künftigen Finanzreform, in Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft, Schriften des Vereins für Sozialpolitik. Bd. 156.

Földes: Finanzwissenschaft, Jena 1920.

C. Frantz: Die soziale Steuerreform, Mainz 1881.

Friedrichs: Grundzüge des Steuerrechts, Berlin 1925.

Otto Gerlach: Geschichte der Finanzwissenschaft unter besonderer Berücksichtigung der Lehre vom Verhältnis zwischen Volkswirtschaft, Staat und Finanzen, in Die Entwicklung der deutschen Volkswirtschaftslehre im 19. Jahrh., II. Teil, Leipzig 1908.

Gerloff: Steuerwirtschaftslehre, Handbuch der Finanzwissenschaft, I. Bd., Tübingen 1926.

Henry George: Fortschritt und Armut, übersetzt C. D. F. Sütschon.

R. Goldscheid: Steuerverwendung und Interessenpolitik, Schrift. d. Vereins f. Sozialpolitik. Bd. 174.

M. Grabein: Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression, Finanz-Archiv, 12. Jahrg., 1895.

Grabower: Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und Ausland, Berlin 1925.

Paul Hänsel: Die Finanz- und Steuerverfassung der sozialistischen Sowjetrepubliken, Finanzw. und volkswirtschaftliche Studien, Heft 10, Jena 1928.

Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Leipzig 1907.

Adolf Held: in Gutachten d. Vereins für Sozialpolitik über Personalsteuern, 1875.

Helfferich: Allg. Steuerlehre, Hdb. d. politischen Oekonomie von Schönberg.

W. v. Humboldt: Ideen zu einem Versuch, die Grenzen der Wirksamkeit des Staates zu bestimmen, Breslau 1851.

R. von Ihering: Der Zweck im Recht. Leipzig 1884/86.

L. H. v. Jakob: Staatsfinanzwissenschaft, 1824.

Justi: Staatswirtschaft. II. Aufl., Halle 1758.

Derselbe: Abhandlung von den Steuern und Abgaben, 1762.

Derselbe: Politische und Finanzschriften, Bd. I.

Kleinschnitz-Englis: Die Steuerreform 1927, Brünn, Prag, Leipzig, Wien 1927.

Jos. Kaizl: Finanzwissenschaft, Wien 1900.

H. Köppe: Die englische Bodensteuerreform, in Jahrb. f. Bodenreform, hsgb. von Adolf Damaschke, VI. Bd., Jena 1910.

E. Koopmann: Die Besteuerung der geistigen Getränke in der Schweiz und in einigen ausländischen Staaten, Bern 1928.

A. Lampe: Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung, Festgabe für G. v. Schanz, Tübingen 1928, Bd. I.

G. N. Leon: Der Begriff der Steuer, Finanzarchiv, 31. Jhrg., II. Bd., S. 1 ff.

E. Leser: Art. Freihandelsschule, Hdb. d. Staatsw., III. Aufl., Bd. IV, 1909, S. 460 ff.

Eric Lindahl: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, Lund 1919.

Joh. W. v. d. Lith: Politische Betrachtungen über die verschiedenen Arten von Steuern, Breslau 1751.

W. Lotz: Fiskus als Wohltäter, Volkswirtschaftliche Zeitfragen, Heft 219.

Derselbe: Finanzen und Handelspolitik, Schriften d. Ver. für Sozialpolitik, Bd. 171.

G. von Mayr: Wege und Abwege der Steuerpolitik, Zeitschrift f. d. ges. Staatsw. 1907.

F. Meisel: Britische und deutsche Einkommensteuer, Tübingen 1925.

N. N. Melzer: Die sozialpolitische Steuer, Dissertation Leipzig 1923 (Maschinenschrift).

Rob. Meyer: Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft, 1884.

Bruno Moll: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930.

Paul Mombert: Besteuerung und Volkswirtschaft, Karlsruhe 1922.

Derselbe: Eine Verbrauchseinkommensteuer f. d. Reich, Tübingen 1916.

Otto Nathan: Grundsätzliches über die Zusammenhänge zwischen Volkswirtschaft und Steuer. Jahrb. f. Nationalökonomie 1921, 117. Bd., S. 5 ff.

Wilhelm Neidl: Wirtschaftspolitische Steuergesetzgebung, in Mitteilungen österreichischer Banken und Bankiers, 9. Jahrg., Nr. 11/12.

Neumark: Der Reichshaushaltsplan, ein Beitrag zur Lehre vom öffentlichen Haushalt, Finanzw. und volksw. Studien, Heft 16, Jena 1929.

Nitti: Principes de Science des Finances, Traduction de l'italien par Stefan Freund, Paris 1928.

H. Olbertz: Die Einschränkung der steuerlichen Begünstigung von Auslandsanleihen, deutsch. Steuerblatt, X. Jahrg.

W. Obermüller: Das Gütergleichgewicht, Constanz 1840.

Joh. Paternoster: Die Entwicklung und gegenwärtige Gestalt des Steuersystems im Staate Kalifornien. Breslauer Dissertation (Handschrift).

Th. v. Pistorius: Rücksichtssteuern und Zwecksteuern. Zeitschr. f. d. ges. Staatsw., 83. Jahrg., 1927, S. 577 ff.

E. Pfau: Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung. Finanz- und volksw. Zeitfragen. 71. Heft, Stuttgart 1921.

E. Prohasel: Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutsch. Einzelstaaten in der Vergangenheit und Gegenwart, Finanzw. und volksw. Studien, Heft 15, Fischer, Jena 1929.

H. Ritschl: Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, Bonner staatswissenschaftl. Untersuchungen, Heft 11, Bonn und Leipzig 1925.

R. Rosendorff: Rationalisierung und Steuern, in Besteuerung des Gewerbes, herausgeg. v. d. Industrie- und Handelskammer Berlin.

Schaeffle: Die Grundsätze der Steuerpolitik, Tübingen 1880.

G. v. Schanz: Zur Frage der Ueberwälzung indirekter Verbrauchssteuern auf Grund des bayrischen Malzaufschlages, Schmollers Jahrb. f. Gesetzgeb., 6. Bd., 1882. Finanz-Arch. 1910, 27. Bd.

Scheel: Die progressive Besteuerung, Zeitschr. f. d. ges. Staatswissensch. 31. Bd., 1875.

Dora Schmidt: Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Tübingen 1926.

Salome Schneider: Steuersystem und Steuerpolitik der Schweiz, Berlin 1925.

Scholz: Französisches Steuerrecht, Berlin 1925.

Luise Sommer: Die österreichischen Cameralisten, I. Teil 1920.

Armin Spitaler: Zehn Jahre tschechoslovakischer Steuerpolitik, Reichenberg 1929.

Steffens: Das sozialpolitische Prinzip der Finanzwirtschaft, in Lebensbedingungen moderner Kultur, 1909.

Strutz: Grundlehren des Steuerrechts, Berlin 1922.

Derselbe: Art. Steuer, im Hdb. d. Preuß. Verwaltung, herausgeg. von Bitter, II. Aufl., 2. Bd., Leipzig 1911, S. 269 ff.

Otto Sugar: Die Industrialisierung Ungarns, Leipzig 1908.

Taylor: Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen, Finanzw. u. volksw. Studien, Heft 12, Fischer, Jena 1928.

K. Theill: Die Einkommensteuern der großen britischen Dominions unter Einschluß Britisch Indiens, Finanzw. und volksw. Studien, Heft 18, Fischer, Jena 1930.

Karl v. Tyszka: Grundzüge der Finanzwissenschaft, Fischer, Jena 1920.

Vocke: Die Abgaben, Auflagen und die Steuer, Stuttgart 1887.

E. H. Vogel: Grundsätzliches zur theoret. Frage nichtfiskalischer Zwecksetzung in der Besteuerung, Finanz-Archiv, 46. Jahrg., I. Bd., S. 5 ff.

Derselbe: Die Aufgaben der Sozialpolitik in der Steuergesetzgebung, Arch. f. Sozialwissenschaft und Sozialpolitik, 34. Bd., Tübingen 1912.

Derselbe: Die finanzpolitischen Besteuerungsprinzipien in Literatur und Theorie. Zeitschr. f. d. ges. Staatswiss., 66. Jahrg., 1910, S. 296 ff.

A. Wagner: Finanzwissenschaft, III. Aufl., Leipzig und Heidelberg 1883.

Derselbe: Ueber soziale Finanz- und Steuerpolitik, Arch. f. soziale Gesetzgebung und Statistik, Bd. 4, 1891.

Derselbe: Das soziale und ethische Moment in Finanzen und Steuern, Referat, gehalten am 14. ev. sozialen Kongreß in Darmstadt am 3. Juni 1903.

Leopold v. Wiese: Staatssozialismus, Berlin 1916.

M. Zaube: Die Aufwandssteuern des Vereinigten Königreiches Großbritannien, Breslauer Dissertation (Handschrift).

Als Quellen diente in reichem Maße in- und ausländisches Steuermaterial, wie dies auch besonders im 3. Kapitel zum Ausdruck kommt.

II. Kapitel.

A. Der Zweck im Begriffe der Steuer.

1. Das Zweckmerkmal des Steuerbegriffes im allgemeinen.

Jedes tiefere Eindringen in das Problem der vorliegenden Untersuchung erfordert ebenfalls eine gründliche Auseinandersetzung mit dem Problem des allgemeinen Steuerzweckes, eine eingehende Behandlung der Frage, welche Rolle der Zweck im Begriffe der Steuer spielt. — Der Steuerbegriff an sich soll und wird im allgemeinen die jeweils vorherrschende Auffassung vom Wesen der Steuer wiedergeben. So sehen wir — und dies mag nur als Beleg für das eben Gesagte dienen — daß die Steuer zunächst stets als außerordentliche und subsidiäre Einnahmequelle betrachtet wurde, und diese Eigenschaft der Steuer hat sich als wichtiges Begriffsmerkmal lange Zeit in der Steuerdefinition behauptet [1]). Mit Rücksicht auf die finanziellen Anforderungen, welche heut an das staatliche Steuerungssystem herantreten, ist ein prinzipiell subsidiärer Charakter der Steuer nicht mehr anzuerkennen und daher als Begriffsmerkmal nicht mehr verwendbar [2]).

Wenn Bruno Moll [3]) neuerdings sagt: „Es ist sehr wichtig — wird aber allgemein übersehen — daß über die Definition des Steuerbegriffes, wenigstens über die wesent-

1) So sagt sogar noch Justi 1766, also zu einer Zeit, als die Steuer bereits regelmäßiges Deckungsmittel war: „Steuern und Abgaben sind derjenige Beitrag der Untertanen aus ihrem Privatvermögen, den sie bei der Unzulänglichkeit der Einkünfte aus den Domänien und Regalien zu dem notwendigen Aufwand des Staates . . . . leisten müssen.“ Aehnlich bei Sonnenfels 1776.

2) Noch einmal finden wir dieses Begriffsmerkmal in neuerer Zeit bei Helfferich, nach dessen Definition Steuern dann erhoben werden, „wenn und soweit die Einnahmen aus dem privatrechtlichen Erwerb der Organe der öffentlichen Gewalt und aus denjenigen öffentlichen Geschäften unzureichend sind, bei deren Ausübung besondere Abgaben erhoben werden.“

3) Bruno Moll, Lehrbuch der Finanzwirtschaft, Berlin 1930, Seite 300.

lichen Merkmale, unter den Gelehrten eine viel größere Einigkeit herrscht, als man gewöhnlich annimmt", so mag er damit zunächst recht haben. Denn berücksichtigen wir die verschiedensten Steuerdefinitionen, so finden wir, daß es heut vor allem drei Begriffsmerkmale sind, die mit geringfügigen Abweichungen voneinander immer wiederkehren: 1. Daß Steuern autoritativ festgesetzte Leistungen sind, 2. daß sie im Gegensatz zur Gebühr kein spezielles Entgelt, sondern 3. Einnahmen zum Zwecke der öffentlichen Bedarfsdeckung sind. Unter diesen drei Begriffsmerkmalen nimmt die zuletzt genannte Zweckangabe insofern eine Sonderstellung ein, als gerade sie schon mehrmals den Anlaß zu Meinungsverschiedenheiten bzgl. des Steuerbegriffes bildete. War es einstmals die Frage des sozialpolitischen Zweckes i. S. Ad. Wagners, insbesondere seiner Einbeziehung in den Steuerbegriff, so sind es heute die sogenannten „nichtfiskalischen" oder „außerfiskalischen" Zwecke der Steuer im allgemeinen, die zu besonderen Ueberlegungen führen, welche mitunter darauf hinausgehen, die Berechtigung und Notwendigkeit des Vorhandenseins eines Zweckmerkmales in der Steuerdefinition überhaupt zu bezweifeln.

Zunächst stellen wir jedoch fest, daß die Hineinziehung des Zweckes in die Steuerdefinition im Einklang mit der Mehrheit der Autoren steht. Entsprechend der obigen Formulierung lautet die Zweckangabe in Einzelfällen etwa folgendermaßen: Die Steuern seien Abgaben oder Beiträge „zum Zwecke der Befriedigung der allgemeinen öffentlichen Bedürfnisse" (Helfferich, Eheberg), „um den finanziellen Bedarf des Empfängers befriedigen zu helfen" (Rocher), „zur Deckung der allgemeinen Staatsausgaben" (Wagner), „zur Bestreitung des gemeinnützigen, nicht speziell vergütbaren Aufwandes" (Schäffle), „zur Deckung der Auslagen der öffentlichen Verwaltung" (Kaizl), „die zur Gewinnung von Staats- oder Gemeindeeinnahmen angeordneten Zahlungen" (Neumann), „Geldleistungen zur Erzielung von Einkünften" (Reichsabgabenordnung von 1919) [4]).

4) Die Zweckangabe finden wir u. a. noch in den Definitionen von A. Smith, v. Malchus, v. Jakob, J. G. Hoffmann, Rocher, Held, Umpfenbach, v. Hock, Sax, Vocke, Fuisting, v. Heckel, Földes, v. Tyszka.

2. Besondere Begründungen für die Aufnahme des Zweckmerkmales in die Steuerdefinition.

Teilweise wird dabei die Auffassung vertreten, daß dieser finanzielle Zweck unmittelbar bestimmend für das Wesen der Steuer ist; so sagt v. Tyszka[5]): „Zahlungen an den Staat, die nicht unmittelbar zum Zweck der Bedarfsdeckung erhoben werden, können niemals als Steuern angesprochen werden." Für Leon[6]), dessen besonderer Steuerbegriff noch später erörtert wird, ist die Begriffsbestimmung ohne Zweckangabe mehr die Darstellung einer Tatsache als eine eigentliche Definition.

Wenn der Zweck ohne jede nähere Begründung gleichsam als etwas Selbstverständliches in die Definition aufgenommen wird, so wird dies der Tatsache gerecht, daß der Steuerzweck, wie Dora Schmidt es ausdrückt, „ein Erbe aus dem römisch-rechtlichen Streit um den Rechtsgrund der Steuer ist"[7]). Von den deutschen Juristen des römischen Rechts wurde die Forderung aufgestellt, daß zur Auflage jeder Steuer auch eine ausreichende, eine „gerechte" Ursache vorlag, und sie sahen in der Motivierung der Steuerauflage mit einer necessitas et utilitas publica die eigentliche Rechtfertigung ihres Bestandes[8]). Die auf rationalistischer Staatstheorie basierende Finanzwissenschaft des beginnenden 19. Jahrhunderts war dazu vorbestimmt, dieses Merkmal mit aufzunehmen. Aus der Zustimmung des Bürgers zum Staatsvertrage, so argumentierte man damals, folgt seine Anerkennung des Staatsbedarfes; Erfüllung der staatlichen Zwecke ist es also, die die Steuer begründet. So schreibt v. Jakob: „Staatsabgaben sind also nichts anderes als Anteile des Privatvermögens, die der Staat zur Ausführung seiner Zwecke verlangt"[9]).

Diese Zweckbestimmung erhält dann im Laufe der Zeit die schon an anderer Stelle gekennzeichnete Formu-

---

5) Carl v. Tyszka, Grundzüge der Finanzwissenschaft, Fischer, Jena 1920, S. 45.

6) G. N. Leon, Der Begriff der Steuer, Finanz-Archiv, 31. Jahrgang, II. Band, S. 1.

7) Dora Schmidt, a. a. O. Seite 25 ff.

8) Vgl. Louise Sommer, Die österreichischen Cameralisten. I. Teil, 1920, S. 8.

9) Ludwig Heinrich v. Jakob, Staatsfinanzwissenschaft 1824, § 455.

lierung, wonach die Steuer nur in einem bestimmten Ausschnitt des staatlichen Wirkens ihren Zweck erfüllt, nämlich als Mittel der öffentlichen Bedarfsdeckung.

Eine Begründung mehr praktischer Art für das Vorhandensein des Zweckmerkmals finden wir bei Adolf Wagner[10]). Er will die Zweckbestimmung aufnehmen, um im Rahmen der Abgaben die Steuer von der Gebühr zu trennen. Wenn die Zweckangabe bei ihm „zur Deckung der allgemeinen öffentlichen Ausgaben ... der Gemeinwirtschaften" lautet, so soll in diesem Falle die Betonung auf „allgemein" liegen, und damit die Gegensätzlichkeit zum speziellen Charakter der Gebühren besonders hervorgehoben sein. Jedoch erscheint diese Abgrenzung der Steuer gegenüber der Gebühr überflüssig, wenn man berücksichtigt, daß die Unterscheidung meistenteils, so auch bei Wagner[11]) selbst, in einem besonderen Begriffsmerkmal genügend Ausdruck findet. Außerdem ist zu beobachten, daß man mitunter die von Wagner in dem eben gekennzeichneten Sinne gebrauchte Ausdrucksweise absichtlich meidet, da sie für die Begriffsbestimmung der Steuer unwesentlich ist; eine Auffassung, die bereits Kaizl[12]) vertritt, wenn er sagt: „Wir definieren darum nicht so, daß wir etwa sagten: Steuern sind Zwangsbeiträge zur Deckung der allgemeinen Kosten usw., denn der Charakter der Steuer wird dadurch nicht alteriert, ob der Beitrag zur Deckung von Einrichtungen, die dem allgemeinen oder dem besonderen Interesse dienen, verwendet wird."

Mit diesem Einwand Kaizls wird ein Gesichtspunkt berührt, dessen Behandlung an dieser Stelle zwar eine Unterbrechung des bisherigen Gedankenganges bedeutet, denn folgerichtig müßten jetzt die Gründe dargelegt werden, die man bisher und besonders neuerdings für die Beseitigung des Zweckmoments aus der Steuerdefinition geltend gemacht hat; jedoch hat diese Unterbrechung den Vorteil, die Entwicklung späterer Gedankengänge zu erleichtern.

---

10) Ad. Wagner, Finanzwissenschaft II, 2. Aufl., S. 211.

11) In der Definition Wagners lautet dieses Begriffsmerkmal „im Sinne genereller Entgelte und Kostenersätze".

12) Jos. Kaizl, Finanzwissenschaft (aus dem Böhmischen übersetzt von Alois Körner), Wien 1900, S. 119.

3. Der Zweck der sog. Zwecksteuer und seine Beziehung zum Wesen und allgemeinen Begriff der Steuer.

Im Anschluß an Kaizls obige Argumentation können wir darauf hinweisen, daß Verfassung und Gesetzgebung entgegen der so oft gebrauchten Zweckbestimmung „zur Deckung der allgemeinen Staatsbedürfnisse" vielfach tatsächlich vorschreiben, daß der Ertrag gewisser Steuern ausschließlich zur Bestreitung ganz bestimmter Ausgaben des Gemeinwesens, also zur Finanzierung spezieller öffentlicher Zwecke verwendet werden darf. Es ist dies eine Einrichtung, die sich als Ueberbleibsel aus der Zeit erhalten hat, in der das Prinzip der fiskalischen Kasseneinheit noch fehlte und der Gesamthaushalt in eine große Anzahl von Sonderhaushalten aufgelöst war, und welche — um es nur kurz anzudeuten — in der Form auftritt, daß aus den Erträgnissen einer einzelnen Steuer von vornherein Quoten oder feste Beträge oder die Gesamtsumme zur Verwendung für einen bestimmten Ausgabenzweck gebunden werden. Diese Steuern mit Bindung des Verwendungszweckes, die der allgemeine Sprachgebrauch bisher als „Zwecksteuern" bezeichnete, scheinen in neuester Zeit wieder im Zunehmen begriffen, namentlich in Deutschland, Rußland und in der Schweiz. Es sollen uns hier jedoch nicht die verschiedenen Erscheinungsformen dieser Steuern interessieren, ihre Systematisierung, sowie die Gründe ihrer Einführung [13]). Wichtig ist im Zusammenhange mit den bisherigen Ausführungen

---

13) Besonders hinzuweisen ist hier auf die schon a. a. O. zitierte Abhandlung von K. Bräuer, Finanzsteuern, Zwecksteuern usw., in der der größte Teil der Ausführungen dem hier berührten Problem, von dem Verfasser als „Zweckzuwendung von Steuererträgen" bezeichnet, gewidmet ist. Wir finden darin eine systematische Einteilung der „Zweckzuwendungen" nach dem Grade und der Art der Zweckbindung, sowie eine Vorführung von praktischen Beispielen unter Berücksichtigung der verschiedensten Länder. — Welche Verbreitung diese Art von Steuern neuerdings in Rußland gefunden haben, zeigt Paul Haensel in: Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. Finanz- und volkswirtschaftliche Studien, herausgegeben von K. Bräuer, Heft 10, Jena 1928, S. 226 ff. Auf die schon in der Vorkriegszeit zunehmende Tendenz der Zweckbindung von Steuererträgen namentlich in der Bernischen Gesetzgebung weist Blumenstein hin in der Abhandlung: Gebundene Staatseinnahmen, Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht, Bd. 11, 1913, S. 289 ff.

dieses Kapitels nur die Frage, inwieweit diese Erscheinung, die „zweckgebundene Verwendung des Steuerertrages", den Begriff und das Wesen der Steuer im allgemeinen berührt. Wie schon erwähnt, nennt der Sprachgebrauch Steuern der eben gekennzeichneten Art „Zwecksteuern". Dem Sprachgebrauche entspricht die Definition von Eheberg: „Zwecksteuern sind Steuern, deren Erträgnisse dazu dienen sollen, einen bestimmten, genau bezeichneten öffentlich-rechtlichen Zweck zu erfüllen"[14]). Aehnlich faßt Dora Schmidt unter dieser Bezeichnung diejenigen Steuern zusammen, „deren Erträge für einen bestimmten Verwendungszweck gebunden sind"[15]). Gegenüber diesen Definitionen ist der Begriff z. B. bei Heckel und Kaizl[16]) zu eng gefaßt. Was man jedoch als mangelhaft und zum Teil als unrichtig empfunden hat, ist die Bezeichnung „Zwecksteuer" an sich, und man hat versucht, treffendere Benennungen zu finden. So behandelt Bräuer das Problem unter dem Begriff der „Zweckzuwendung von Steuererträgen" und wendet den Ausdruck „Zwecksteuer" in einem ganz anderen, vom Sprachgebrauch abweichenden Sinne an, worauf noch an anderer Stelle zurückzukommen ist. Strutz[17]) will die unklare, mehrdeutige Bezeichnung „Zwecksteuer" überhaupt ausgeschaltet wissen und macht den Vorschlag, Steuern, „deren Sonderzweck nicht in ihrer Gestaltung, sondern in der Festlegung ihres Ertrages für einen bestimmten Zweck zum Ausdruck kommt", als „verwendungsgebundene Steuern" zu bezeichnen. Dora

---

14) Eheberg, Art. Zwecksteuer in der viert. Aufl. des Handwörterbuches der Staatswissenschaften, Bd. 8, 1928, S. 232.

15) Dora Schmidt, a. a. O., S. 20.

16) Max von Heckel, Lehrbuch der Finanzwirtschaft, 1907, Bd. I, S. 113. Er versteht hier unter Zwecksteuern „Auflagen für festgesetzte Aufwandszwecke, die aber nicht von denen erhoben werden, die von den aus den Erträgen getroffenen Verwendungen Gebrauch machen, sondern von solchen, die sie nicht benutzen. Diese Begriffsbestimmung ist insofern zu eng, als sie solche Steuern nicht mit einbezieht, die von der Allgemeinheit aufgebracht, für bestimmte Verwendungszwecke gebunden werden. Aehnlich umfaßt der Begriff von Kaizl nur eine ganz bestimmte Art von Zwecksteuern, nämlich Steuern, die zu einem bestimmten Zwecke auf bestimmte Interessenten gelegt werden." Kaizl a. a. O., S. 120.

17) Strutz, Juristische Wochenschrift, 58. Jahrgang, 1929, Heft 6, S. 356/57. (Besprechung der Abhandlung „Finanzsteuern, Zwecksteuern, ..." von K. Bräuer).

Schmidt gebraucht zwar das Wort „Zwecksteuer" im bisher üblichen Sinne, findet jedoch, daß dieser Ausdruck nicht sehr glücklich gewählt ist. Denn er gibt Anlaß, „die beiden ganz verschiedenen Phänomene, nämlich die rechtliche Zweckgebundenheit der Erträge und die nicht fiskalische Zweckbestimmung gewisser Steuern zu vermengen" [18]). Vogel nennt Steuern, die zur Aufbringung des Gesamtbedarfs ohne Unterscheidung des speziellen Abgabenzweckes dienen, „Steuern mit allgemeinem finanziellem Verwendungszweck" und stellt diesen die „Steuern mit besonderem Verwendungszweck" gegenüber, die er auch als „fiskalische Sonderzwecksteuer" bezeichnet [19]). Nach Gerloff sind Steuern, deren Ertrag für bestimmte Zwecke gebunden ist, „Zwecksteuern im finanzpolitischen Sinne" [20]).

Alle diese Bemühungen, wie verschieden auch ihre Ergebnisse äußerlich ausfallen mögen, gehen im Grunde genommen von denselben richtigen Erwägungen aus. Man hat erkannt, daß das Wort „Zweck", in welcher Verbindung auch immer es in den einzelnen Fällen auftreten mag, hier nur zur Ertragsverwendung und nicht zu der Steuer als solcher in Beziehung steht; die Zwecksetzung bezieht sich auf die Verwendung der Steuer, das heißt auf die Verwendung ihres Ertrages und somit auf den Ausgabezweck, zu dessen Befriedigung sie bestimmt ist.

Gehen, wie schon hervorgehoben, die Meinungen darüber auseinander, ob das Zweckmerkmal überhaupt wesentlich ist für den allgemeinen Begriff der Steuer, so ist man bezügl. dieses den Steuerertrag betreffenden Verwendungszweckes nur der einen Ansicht, nämlich daß er das Wesen der Steuer nicht berühre. „An ihrer inneren Struktur als Steuer wird dadurch nichts geändert" [21]). „Ob der Steuerbetrag in die allgemeine Finanzkasse fließt oder einem Sonderfonds überwiesen wird, oder ob die Verwendung

---

18) D. Schmidt, a. a. O. S. 21.

19) E. H. Vogel, Grundsätzliches zur theoretischen Frage „nichtfiskalischer Zweckfestsetzung in der Besteuerung", Finanz-Archiv, 46. Jhrg., I. Bd., Tübingen 1929, S. 9.

20) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, a. a. O., S. 441.

21) Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, I. Bd., Tübingen 1926, S. 3.

zu einem im Steuergesetz oder in einem sonstigen Gesetz genannten ganz bestimmten Zwecke stattfindet, ist ein Vorgang, der das „innere Wesen einer Steuer, ihren Charakter, ihren Aufbau nicht berührt“ [22]). Diese von Bräuer herbeigeführte scharfe Scheidung der Ertragsverwendung von dem eigentlichen Charakter der Steuer wird noch deutlicher, wenn man erkennt, daß die beiden Probleme ganz verschiedenen Teilgebieten der Finanzwissenschaft angehören. Während die Behandlung der Frage nach dem Wesen der Steuer, den Elementen ihres Aufbaues usw. in das Gebiet der Steuerlehre und Steuerpolitik gehört, tritt man aus dem Rahmen der Steuerlehre heraus, sobald die Frage diskutiert wird, in welcher Weise der Ertrag einer Steuer verwendet werden soll. Die Verwendung des Steuerertrages und alle damit zusammenhängenden Fragen bilden einen Problemkreis, der in die Lehre vom öffentlichen Haushalt, in die Lehre von den öffentlichen Ausgaben gehört [23]).

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt Melzer in einer Spezialuntersuchung über die von ihm so benannte „sozialpolitische Steuer“. „Der sozialpolitische Verwendungszweck allein“, so meint er, „genügt noch nicht, um einer Steuer den sozialpolitischen Charakter in unserem Sinne zu verleihen“. Soweit allgemeine Steuereinnahmen hinter-

---

22) Bräuer, a. a. O., S. 3.

23) Die zweckgebundenen Einnahmen und speziell die „Zwecksteuern“ als Abweichung von dem Grundsatze der Unzulässigkeit einer Zweckbindung budgetärer Einnahmen (Zentralisations- oder Nonaffektationsprinzip) behandelt Neumark in: Der Reichshaushaltsplan. Ein Beitrag zur Lehre vom öfftl. Haushalt, Finanzw. und Volksw. Studien, herausgegeben von K. Bräuer, Heft 16, Jena 1929, S. 162 ff. Einen Versuch, das gesamte Finanzwissenschaftliche Gebäude von der Ausgabenseite her aufzurichten, finden wir in Goldscheids bekannter Finanzsoziologie. Er betrachtet die Frage der Steuerverwendung als „das Schlüsselproblem“ der ganzen Finanzwissenschaft. In der Abhandlung: Steuerverwendung und Interessenpolitik (Finanzw. Untersuchungen Schriften des Vereins für Sozialpolitik, 174. Bd., I. Teil), hebt er erneut die Bedeutung der Steuerverwendungslehre hervor. Den Zwecksteuern widmet er darin S. 2 nur eine kurze Bemerkung: „Wenn heute Zwecksteuern immer wieder das Wort geredet wird, so hat dies in der Hauptsache darin seinen Grund, daß ein durchgegliedertes System der Steuerverwendung fehlt . . . . In einem durchgegliederten Steuerverwendungssystem hat der Gedanke an Zwecksteuern naturgemäß weit weniger Raum.“

her durch den Staat sozialpolitischen Zwecken zugeführt werden, so haben wir es zwar mit Steuern zu tun, welche durch ihre Verwendung korrigierend auf den Verteilungsprozeß einwirken, dennoch aber nicht als sozialpolitische zu bezeichnen sind, da ihnen ein Hauptmerkmal fehlt, die sozialpolitische Absicht bei ihrer Erhebung. Die Behandlung der aus der Verwendung von allgemeinen Steuereinnahmen für sozialpolitische Zwecke sich ergebenden Probleme scheidet aus dem Gebiet der Steuertheorie aus. Sie gehört in das Gebiet der Verwaltungslehre bzw. in die finanzwissenschaftliche Staatsausgabenlehre [24]).

Gehen wir zurück auf die zu Beginn dieses Kapitels angestellten Betrachtungen über das allgemeine Zweckmerkmal in der Steuerdefinition, so kommen wir unter Berücksichtigung der eben gewonnenen Erkenntnis zu folgendem Ergebnis: Das Zweckmerkmal in der so häufig gebrauchten Form „zur Deckung der allgemeinen Bedürfnisse" besagt einerseits zu wenig, denn im Prinzip könnte jede Steuer „Zwecksteuer" sein und statt einer allgemeinen auch eine spezielle Verwendungsbestimmung erhalten. Andererseits besagt es zu viel, indem es über das Wesen der Steuer hinausgreift und als Verwendungszweck sich nicht mehr an die Steuer als solche, sondern bereits an den Steuerertrag richtet. Richtiger ist die Zweckangabe in der Formulierung, wie wir sie z. B. in der Reichsabgabenordnung finden: „Geldleistungen zur Erzielung von Einkünften" oder bei Neumann: „die zur Gewinnung von Staats- oder Gemeindeeinnahmen angeordneten Zahlungen". Das primäre zum Wesen der Steuer gehörige Merkmal, das Ertragsmoment oder der Ertragszweck, tritt dadurch deutlicher hervor.

4. Neugestaltung der Steuerdefinition unter besonderer Berücksichtigung der außerfiskalischen Steuerzwecke.

a) Ausschaltung des Zweckmerkmals aus der Definition.

Kehren wir nun zu dem ursprünglichen Gedankengang zurück, so gilt es jetzt, die Gründe darzulegen, die man

24) N. N. Melzer, Die sozialpolitische Steuer, Dissertation Leipzig 1923 (Maschinenschrift), S. 168/69.

für die Beseitigung des Zweckmerkmals aus der Steuerdefinition geltend gemacht hat. In Betracht kommt zunächst vor allem die Begründung von D. Schmidt und N. Melzer, die beide, unnabhängig voneinander, von folgenden Erwägungen ausgehen[25]): Von einer Begriffsbestimmung, mit der wissenschaftlich gearbeitet werden soll, muß in der Hauptsache verlangt werden, daß sie den Vorstellungen der im Sprachgebrauch und im Gebrauch der wissenschaftlichen Literatur mit der Bezeichnung verbunden sind, erschöpfend gerecht werde, ferner alle wesentlichen Merkmale jenes vorgestellten Gegenstandes enthalte. So bringt die Aufnahme des Zweckmerkmals, des „Bedarfsdeckungszweckes" (Melzer) in die Steuerdefinition diese in Konflikt mit dem Sprachgebrauch. Wird nämlich der Bedarfsdeckungszweck als ein konstitutives Element des Steuerbegriffes hingestellt, so wird die Tatsache ignoriert, daß es eine ganze Reihe von Abgaben gibt, die der Sprachgebrauch als Steuernn bzw. Zölle bezeichnet, trotzdem ein Bedarfsdeckungszweck bei ihnen nicht nachweisbar ist. Als Beispiele führt Melzer u. a. die Notensteuer und den Getreidezoll an. Aehnlich folgert Dora Schmidt: Räumen wir dem Zweckmerkmal in der Steuerdefinition weiterhin seinen Platz ein, so ist es nicht möglich, demselben „nichtfiskalische Steuern" unterzuordnen, welches solche Steuern sind, „die ausschließlich oder hauptsächlich zu anderen als zu Zwecken der Mittelbeschaffung erhoben werden". — Zu verurteilen sei ebenfalls das Vorgehen derjenigen Theoretiker, die derartigen Abgaben den Steuercharakter überhaupt absprechen und sie aus dem Bereiche der Steuertheorie ausweisen[26]). Der Steuertheoretiker hat vielmehr die Pflicht, bei der Abfassung der Steuerdefinition auf das Vorhandensein all solcher Abgaben Rücksicht zu nehmen. In negativer Beziehung wird daher verlangt werden müssen, daß das Zweckmerkmal aus der Steuerdefinition ausgeschal-

25) Die nun folgenden Ausführungen sind im wesentlichen eine knappe Wiedergabe der von D. Schmidt „Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung", S. 24/25 und von N. Melzer „Die sozialpolitische Steuer", S. 90/96 verstreut vorgebrachten Argumente.

26) So spricht Eheberg dem Schutzzoll den Steuercharakter ab, Finanzwissenschaft, S. 504 ff. und ebenso Schaeffle, Die Steuern, Bd. II, S. 349 ff. Dieselbe Auffassung finden wir auch bei Gerloff, insbesondere in seiner Gegenüberstellung von echten Steuern und „Scheinsteuern", die sich wie die Schutzzölle zu den Finanzzöllen verhalten.

tet werde. So glaubt D. Schmidt durch folgende Definition, die besonders den wirtschaftlichen Charakter der Steuer betont und gleichzeitig das Element „staatliche Zwangsgewalt" enthält, alle bisher als Steuern bezeichneten Erscheinungsformen zu erfassen: „Steuern sind Quoten von Einkommen, Vermögen und Kapital und von in Erwerbs- und Verbrauchsvorgängen verwendeten Teilen von solchen, die ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen kraft seiner staatlichen Zwangsgewalt und ohne besondere Gegenleistung von den Privatwirtschaften erhebt". Die Definition Melzers enthält ebenfalls zwei Hauptkriterien, eine davon ist das bekannte Unterscheidungsmerkmal der Steuer von der Gebühr „ohne bestimmte Gegenleistung". Das zweite an Stelle des bisher üblichen Zweckmerkmals tretende ist die im Interesse der Gemeinschaft erfolgende Ueberführung von Einkommens- oder Vermögensbestandteilen aus dem Privatbesitz in den gesellschaftlichen [27]), welche für alle vom Sprachgebrauch als Steuern bezeichneten Abgaben charakteristisch ist. Demgemäß lautet die Definition: „Steuern sind die im Interesse der Gemeinschaft aus der Verfügungsgewalt der Einzelwirtschaften in die der Zwangsgemeinwirtschaften ohne bestimmte Gegenleistung zwangsweise überführten Einkommens- und Vermögensbestandteile."

Auch nach Auffassung Bräuers ist es nicht richtig, das ganze Gebiet der nichtfiskalischen Steuerpolitik durch eine zu enge Fassung des Steuerbegriffes aus der gesamten Steuerlehre auszuschließen. Er billigt daher den von Dora Schmidt eingeschlagenen Weg, den Zweck aus der Definition auszuschalten; denn da der Zweckgedanke in den Steuerformen und Steuersystemen der Gegenwart eine Rolle von zunehmender Bedeutung spielt, kann eine volle Würdigung dieses Fragenkomplexes nur unter Ausschaltung des Zweckes aus der Begriffsbestimmung erfolgen. Eine besondere Definition gibt Bräuer nicht.

Schon von jeher hat Strutz die Hereinziehung des Zweckes, die „Erzielung von Einkünften", in die Begriffsbestimmung abgelehnt. „Denn eine Abgabe", so meint Strutz, „hört dadurch noch nicht auf, eine Steuer zu

27) Melzer bezeichnet in einem anderen Zusammenhange diesen Teil seiner Definition als „objektiven Steuerzweck."

sein, daß mit ihr nicht in erster Linie die Erzielung von Einkünften für ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen bezweckt wird, sondern beispielsweise nur der Zweck verfolgt wird, regulierend in den wirtschaftlichen Wettbewerb einzugreifen durch eine Sonderbelastung wirtschaftlich Stärkerer." Seiner Auffassung nach gehört zum Begriff der Steuern nur, daß es sich um Geldleistungen handelt, welche Inhaber einer Finanzgewalt lediglich kraft dieser nach einseitig von ihnen oder von einer ihnen übergeordneten öffentlichen Gewalt festgesetzten allgemeinen Normen, ohne Gewährung einer besonderen Gegenleistung, von den ihrer Finanzgewalt erreichbaren Wirtschaften anfordern [28]).

Außer bei den eben genannten Autoren finden wir bei Blumenstein [29]) zwar nicht eine absolute Ausschaltung des Zweckmerkmals, die Zweckbestimmung wird als eines der gebräuchlichsten, aber nicht unbedingt notwendigen Merkmals hingestellt.

Immer wieder ist es also dasselbe Argument, das für eine Eliminierung des Zweckes aus der Steuerdefinition vorgebracht wird, nämlich: Wird das Zweckmerkmal beibehalten, so ist der Steuerbegriff zu eng, da sich die ihm als „nichtfiskalisch" erkannten Steuern nicht unterordnen lassen. Demgegenüber steht die Auffassung Vogels, der bisher als einziger versucht hat, gerade unter Berücksichtigung der nichtfiskalischen Zwecke oder, wie er es ausdrückt, der „nichtfiskalischen Zwecksetzungen" in der Besteuerung die Notwendigkeit der Beibehaltung des Zweckmerkmals in der Steuerdefinition zu behaupten. Von den an verschiedenen Stellen seiner Abhandlung gemachten diesbezüglichen Aeußerungen greife ich hier die mir am wichtigsten erscheinenden heraus: „Eine Zweckbestimmung muß jede Steuer haben....., sie ist daher ein generelles Begriffsmerkmal, und zwar ist dieses Begriffsmerkmal zu konkretisieren und auf den Finanzzweck einzuschränken, da er

28) Georg Strutz, Grundlehren des Steuerrechts, Berlin 1922, S. 8. Derselbe, Art. Steuer im Handwörterb. der preuß. Verwaltung, herausgegeb. von Bitter, II. Aufl., II. Bd., Leipzig 1911, S. 269 ff.

29) a. a. O., S. 3

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß eine Definition unter Weglassung der Zweckangabe, jedoch ohne eine nähere Begründung hierfür zu geben, G. Schmoller, W. Lotz und B. Moll gebildet haben.

jeder Steuer, in wenn auch noch so zurücktretendem Maße eigentümlich ist." (S. 40.) Denn jede Steuer hat, so meint Vogel weiter, solange sie Ertrag liefert (und nur wenn dies der Fall ist, ist sie eine Steuer) zugleich — sei es ausnahmsweise nur nebenbei — die Aufgabe, irgendeinen Finanzbedarf zu decken. Der Finanzzweck (d. i. Ertragszweck) kann also gar nicht aus dem Steuerbegriffe verschwinden und ausgeschieden werden. Denn trägt eine Steuer nichts mehr, dann hat auch ihre Existenz aufgehört, ebenso wie jede mit ihrer Wirkung verfolgte nichtfiskalische Zwecksetzung.

Denn „jede Steuer ist nur solange eine Steuer, als sie Erträge liefert", diesen Grundsatz möchte ich besonders herausgestellt wissen. Er läßt sich nicht hinwegleugnen, und mit ihm nicht der Ertragszweck als wesentliches Merkmal der Steuer. Vogel legt allerdings seiner ganzen Untersuchung einen Steuerbegriff zugrunde, in dem, wie er (S. 5) sagt, „der finanzielle Zweck (Fiskalzweck) in der Ertragsverwendung zur Deckung des allgemeinen oder besonderen Finanzbedarfs eines öffentlichen Körpers zu dienen" als wesentliches Merkmal enthalten ist[30]). Demgegenüber möchte ich wieder betonen, und zwar unter Berücksichtigung der oben gewonnenen Erkenntnis, daß nicht der Ertragsverwendungszweck, sondern zunächst der Ertragszweck das primäre zur Steuer gehörige Merkmal ist.

b) Erweiterung des Zweckmerkmals unter Einbeziehung außerfiskalischer Zwecke, insbesondere der Steuerbegriff Ad. Wagners.

Im Vorhergehenden lernten wir die Versuche kennen, durch Eliminierung des Zweckmerkmals den Steuerbegriff derart zu erweitern, daß ihm sämtliche Arten und Formen der Steuer untergeordnet werden können. Auch das entgegengesetzte Verfahren ist angewandt worden, nämlich unter Beibehaltung des Zweckmerkmals, namentlich aber durch Einbeziehung außerfiskalsicher Zwecke in dasselbe, eine teleologische Erweiterung des Steuerbegriffes zu erreichen.

---

30) Diese Formulierung Vogels steht jedoch in einem gewissen Widerspruch zu seinen späteren Ausführungen, namentlich zu seiner Beurteilung und Billigung der Lehre Bräuers. Vgl. Vogel a. a. O., Seite 65.

Ausgangspunkt hierfür ist die Theorie Ad. Wagners. Im ersten Kapitel haben wir seine sozialethische Einstellung kennengelernt; seine Auffassung von dem Wesen der Sozialpolitik und ihrer besonderen Aufgabe, Mißstände im Gebiete des Verteilungsprozesses mit Mitteln der Gesetzgebung und Verwaltung zu bekämpfen. Die Finanzpolitik, die ihrer Aufgabe nach die Beschaffung und Verwendung der Steuermittel hat, ist nach Wagner ganz besonders dazu geeignet, diese ethischen Forderungen mit erfüllen zu helfen. Denn das soziale Prinzip ist kategorischer Imperativ und muß alle Materien und alle Politik durchdringen[31]). Auch die Steuern als eines der verschiedenen Mittel der Finanzbeschaffung unterliegen der ethischen Forderung nach sozialer Gestaltung ebenso sehr wie die beiden anderen Zweige der Mittelbeschaffung: Der privatwirtschaftliche Erwerb und die Gebühren. — Diese ganze Auffassung findet ihren Niederschlag in der besonderen Formulierung des Steuerbegriffes, mit dem Wagner nicht einen normativen Steuerbegriff geben will, der als Forderung über aller Steuerpolitik schweben soll, sondern einen Realbegriff. Er stellt an die Steuertheorie und speziell den Steuerbegriff ähnliche Anforderungen, wie wir sie schon bei D. Schmidt und N. Melzer vorfanden. Es ist eine prinzipale, an eine jede Steuertheorie zu stellende Anforderung, daß sie „allen geschichtlichen Tatsachen der Besteuerung gerecht werde, der hier aufgestellte und begründete Steuerbegriff hat denjenigen Umfang, welchen ein Realbegriff besitzen muß, um allen geschichtlichen Tatsachen gerecht zu werden, auf alle Arten und Formen der Steuer zu passen. Ein Steuerbegriff, welcher das nicht tut, ist unrichtig, weil zu eng.“ Ein Steuerbegriff, sagt Wagner weiter, welcher als solcher schon eine vorkommende Aufgabe ausschließt, ist ... ein tendenziöser[32]). Es ist methodolgisch unzulässig, einen finanziellen Zweck der Steuer aufzustellen, und alle Steuern, bzw. Zölle, bei welchem ein solcher Zweck nicht nachweisbar ist, einfach als zur Steuertheorie nicht zugehörig hinzustellen. „Diejenigen, welche die Steuer begrifflich auf den Zweck der Deckung des Finanzbedarfs beschränken, kommen in Widerspruch mit anderen Vorkommnissen in

31) Ad. Wagner, Das soziale und ethische Moment in Finanzen und Steuern, Referat, gehalten am 14. evangel. sozialen Kongreß in Darmstadt am 3. Juni 1903, S. 61.

der Steuergeschichte. Sie müßten dann folgerichtig ... gewissen Abgaben, weil sie diesem Zweck nicht ihre Entstehung verdanken, so den Schutzzöllen, den Steuercharakter ganz absprechen ..." [33]). Diesen Fehler, den die Theorie bisher begangen hat, glaubt Wagner dadurch zu beseitigen, daß er das Zweckmerkmal im Sinne seiner sozialen Forderung erweitert. Der Steuer wird ein Doppelzweck zuerkannt. Neben den finanziellen Zweck tritt gleichberechtigt „der sozialpolitische, kraft dessen die Steuer nicht nur Mittel zur Deckung des Finanzbedarfs, sondern zugleich ein solches Mittel dafür ist, welches in die bei freier Konkurrenz entstandene Einkommens- und Vermögensverteilung korrigierend mit eingreift" [34]). Um diesen zweiten Steuerzweck noch näher zu charakterisieren, sei erwähnt, daß er kein bloßer Nebenzweck, keine „Seitenfunktion" ist, welche nur insoweit Geltung hat, als sie mit dem finanziellen Zweck vereinbar ist. Der sozialpolitische Zweck ist vielmehr von Wagner als einem dem finanziellen gleichberechtigter Hauptzweck gedacht, welcher auch dann zur Anwendung gelangen kann, wenn hierfür eine sozialpolitische und keine finanzielle Begründung vorliegt. „Ob Steuern zur Regulierung der Einkommens- und Vermögensverteilung — allein oder in Verbindung mit dem Bedarfsdeckungszweck — erhoben werden sollen, ist eine Frage der sozialen Steuerpolitik" [35]). Hat nun Adolf Wagner durch diese Erweiterung des Zweckmerkmals den Steuerbegriff gefunden, dem sich alle Arten und Formen der Steuer unterordnen lassen? Diese Frage kann man nur negativ beantworten und Wagner mit seinen eigenen oben zitierten Worten entgegenhalten, daß auch „diejenigen, welche die Steuer begrifflich auf den Zweck der Deckung des Finanzbedarfs und der Regulierung des Verteilungsprozesses beschränken, in Widerspruch mit anderen Vorkommnissen in der Steuergeschichte kommen. Denn der reine Schutzzoll, um gerade auf das Wagnersche Beispiel zurückzukommen, verdankt weder ausschließlich dem Bedarfsdeckungszweck noch dem der Regulierung des Verteilungsprozesses seine Ent-

32) Ad. Wagner, Finanzwissenschaft II, 2. Aufl., S. 213/14.
33) Derselbe, Finanzwissenschaft II, S. 208.
34) Ad. Wagner, Finanzwissenschaft II, 2. Aufl., S. 288.
35) ebenda, S. 209.

stehung, er dient vielmehr bekanntlich dem Schutze der Inlandsproduktion. Er ist aber dennoch eine Steuer, wie Wagner selbst zugibt. Wagner hat unter dem Zwange seiner sozialpolitischen Forderung den Steuerbegriff umgeformt, die Erweiterung des Zweckmerkmals war somit eine einseitige.

Rein logisch gesehen, war es daher bis zu einem gewissen Grade berechtigt, wenn seitens einer Reihe von Autoren Wagner entgegengehalten wurde, daß man mit demselben Recht soviel Steuerbegriffe konstruieren könnte, wie es Steuerzwecke in concreto gäbe.

Bekannt ist die scharfe Polemik Helfferichs[36]), stammt doch von ihm der Ausspruch: „Wagner scheint die Finanzpolitik moralisch zu degradieren." Er lehnt die sozialpolitische Aufgabe der Steuer grundsätzlich ab, und zwar aus dem Grunde, weil dieser Standpunkt konsequent dahin führen müsse, auch dort Steuern einzuführen, wo die öffentlichen Bedürfnisse keine solche erfordern; und das wolle Wagner doch wohl selbst nicht, daher sei eine Theorie unhaltbar, die eine nichtgewollte Konsequenz habe.

Genau denselben Einwand finden wir bei Bela Földes[37]), wenn er sagt: „Bei konsequenter Anwendung dieses Begriffes (nämlich des sozialpolitischen) würde der Staat auch dann Steuern auferlegen, wenn hierzu keine finanzielle Veranlassung vorläge, dies aber die Aenderung der Einkommensverteilung fordern würde."

Die Ablehnung nichtfiskalischer Zwecke aus Gründen der Bindung an den Wortlaut einer vorausgestellten Definition finden wir auch bei v. Heckel[38]). Er verwirft die sozialpolitische Aufgabe der Steuer, weil sie dadurch „mit Zwecken bepackt würde, die ihr durchaus fremd sind".

Einige Schriftsteller erkennen wohl die sozialpolitische Aufgabe der Steuer an, lassen jedoch nicht diesen Zweck der Steuer als zweiten Hauptzweck neben dem finanziellen

---

36) Helfferich, Allgemeine Steuerlehre, Handbuch der politischen Oekonomie von Schönberg, I. Aufl., S. 113 f.

37) Bela Földes, Finanzwissenschaft, Jena 1920, S. 203.

38) Max von Heckel, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I S. 126/27.

gelten, sondern weisen ihm nur die Rolle eines Nebenzweckes zu, dem die Steuer u. a. zu dienen hätte und der in die Begriffsbestimmung der Steuer also nicht besonders aufzunehmen wäre. So meint Vocke[39]), es können in die Begriffsbestimmung schon deshalb keine besonderen Staatszwecke wie der sozialpolitische Zweck aufgenommen werden, weil dann alle Staatszwecke, denen die Steuer neben der Regelung der Einkommensverteilung dient — und deren gibt es viele — in der Definition des Steuerbegriffs erwähnt werden müßten.

Aehnlich äußert sich Schaeffle[40]). Er erkennt wohl das Verdienst Wagners an, den sozialpolitischen Nebenzweck der Steuer zur rechten Zeit ausdrücklich zur Geltung gebracht zu haben, jedoch daß dieser Zweck als zweiter Hauptbegriff anzusehen und anzuerkennen wäre, das heißt, unter allen Nebenzwecken allein in die Begriffsbestimmung aufzunehmen wäre, könne nie zugegeben werden. Denn zu den Nebenzwecken rechnet Schaeffle jede mit dem Hauptzweck der Besteuerung vereinbare Einwirkung auf die Verteilung und Verwendung des Volkseinkommens; neben dem unmittelbar finanziellen Zweck der Steuer ergeben sich mittelbar so viele Nebenzwecke, als der Staat andere Staats- und Privatzwecke zu verfolgen und durch die Steuereinrichtung zu fördern hat.

Von Wagner ausgehend, versucht Leon[41]) eine Steuerdefinition zu geben, die „die Wirkungen der Steuer nach allen Richtungen" erfassen soll und somit „der Ausdruck der Realität" ist. Billigt er grundsätzlich die Einbeziehung des sozialpolitischen Zweckes in die Begriffsbestimmung, so kann er der Definition Wagners nicht restlos zustimmen, da sie noch unvollständig ist, weil sie das dritte Element, das wirtschaftliche, außer acht läßt. Er geht aus von der Erfahrung, daß tatsächlich mit der Steuer — mitunter bei gleichzeitiger Verletzung der fiskalischen Interessen — wirtschafts- und sozialpolitische Zwecke verfolgt werden können, welche bewirken, daß die

39) Vocke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer, Stuttgart 1887, Seite 43.

40) Schaeffle, Die Steuern, I. Bd., S. 33/34.

41) Leon, Der Begriff der Steuer, a. a. O., S. 8.

innere Struktur der Steuer hinsichtlich des Baues der Tarife, der Auswahl der Objekte ein ganz anderes Aussehen erhält, als wenn die allgemeinen Prinzipien des Besteuerungswesens, die Grundsätze der Gerechtigkeit, beachtet würden. Daß die Steuer bei zweckentsprechender Gestaltung der Sozial- und Wirtschaftspolitik dienstbar gemacht werden kann, dafür bietet ihm das rumänische Finanzwesen Beispiele genug. Bei der Aufstellung seiner Definition arbeitet er mit finanzrechtlichen Begriffen, indem er zunächst den Begriff des Besteuerungsrechts festlegt, als dessen Inhalt dann die Steuer erscheint: „Das Besteuerungsrecht ist das Recht zur Ausübung des staatlichen Hoheitsrechts, Geldbeiträge von den Untertanen einzufordern. Sein Inhalt ist die Steuer, die durch ihre finanziellen, sozialpolitischen und ökonomischen Funktionen für die allgemeinen Bedürfnisse des Staates arbeitet“ [42]).

Weniger scharf wird dieser Begriff dadurch, daß er den Ausdruck „Funktion“ aufnimmt, ohne daß vorher eine scharfe Scheidung zwischen dem Zweck der Steuer und ihrer Funktion vollzogen wird. Funktionen sind — um den Unterschied zum Zweck der Steuer einmal herauszustellen — Begleiterscheinungen oder Folgen, die mit der Verwirklichung der Steuer, d. h. mit der Ueberführung der Einkommens- und Vermögensteile aus den Privatwirtschaften in die Staatswirtschaft unvermeidlich zum Vorschein kommen. Man unterscheidet gewöhnlich drei Hauptfunktionen: die finanzielle, die ökonomische und die soziale. Spricht man dagegen vom „Zweck“ oder von „Zwecken“, die die Steuer verfolgt oder verfolgen soll, so handelt es sich nicht mehr um Wirkungen, deren Eintreten mehr oder weniger dem Zufall überlassen ist, sondern die der Gesetzgeber durch eine entsprechende Steuergestaltung absichtlich herbeizuführen sucht.

Leon scheint unter den Funktionen nur diejenigen Wirkungen zu verstehen, die als Folgen der drei Zwecke, des finanziellen, ökonomischen und sozialpolitischen Zweckes auftreten, also in jedem Falle absichtlich herbeigeführt werden. Durch diese einschränkende Bedeutung der Funktionen verwischt der Unterschied zum Zwecke.

Nicht beizustimmen ist Dora Schmidt, die die Definition Leons als Beispiel einer Begriffsbestimmung ohne Zweckmerkmal anführt. Ich glaube, daß es Leon garnicht darauf ankommt, das Zweckmerkmal aus dem Steuerbegriff zu entfernen, im Gegenteil, da er von dem Steuerbegriff Wagners ausgeht, ist seine Begriffsbestimmung als nochmalige Erweiterung des Zweckmerkmals im Sinne Wagners zu werten. Ueberdies, wie schon an anderer Stelle erwähnt, ist doch nach Auffassung Leons eine Steuerdefinition ohne Zweckangabe mehr die Darstellung einer Tatsache als eine eigentliche Definition.

42) Leon, S. 6/7.

Auf Grund anderer Erwägungen kommt Andreae[43]) zu einer Ablehnung der Wagnerschen Begriffsbestimmung. Er wendet sich jedoch nicht gegen den Doppelbegriff an sich, sondern dadurch, daß er den Inhalt des „sozialpolitischen Zweckes" in einem von Wagner abweichenden Sinne bestimmt, verändert er die Stellung der beiden Zwecke zueinander, und zwar derart, daß der sozialpolitische zum Hauptzwecke wird, dem der fiskalische in jedem Falle unterzuordnen ist. Wir haben die Grundideen seiner Lehre schon an anderer Stelle kennengelernt. Andreae sieht in der Finanz- oder Staatswirtschaft ein Organ der Volkswirtschaft und dementsprechend in der Steuer ein wichtiges Mittel der Wirtschaftspolitik. Als solches dient die Steuer vor allem dem gesellschaftlichen oder „sozialen" Ziele, das jede Wirtschaft verfolgt, nämlich der „Ordnung der Gesellschaft". „Sozialpolitisch" heißt also im Sinne Andreaes: Die Ordnung der Gesellschaft mit Hilfe wirtschaftlicher Mittel. Und der nähere Inhalt des sozialpolitischen Zweckes der Steuer ist: hinzuwirken auf die verhältnismäßige Verteilung des Kapitals auf die einzelnen Zweige der volkswirtschaftlichen Erzeugung. Die Erfüllung dieses Zweckes ist es, die zu den höchstmöglichen fiskalischen Einnahmen führt, was gleichzeitig eine Unterordnung des fiskalischen unter den sozialpolitischen Hauptzweck bedingt.

5. Der Steuerzweck als Ausgangspunkt für eine Neugruppierung der Steuern.

Wir haben im vorhergehenden eine ganze Reihe von Versuchen kennengelernt, die alle darauf hinausliefen, die Definition der Steuer so zu gestalten, daß ihr sämtliche als Steuer bezeichnete Erscheinungsformen untergeordnet werden können. Ausschaltung des bisher üblichen Zweckmerkmals auf der einen Seite, Beibehaltung und Erweiterung desselben auf der anderen Seite waren die zwei Wege, die man dabei beschritt. Ist schon dadurch dem „Zweckproblem" gegenüber der bisherigen dürftigen Behandlung dieser Frage in der Theorie zweifellos eine beachtlichere Stellung eingeräumt worden, so ist man außerdem noch einen Schritt weitergegangen: Man versucht unter

43) Vergl. hierzu „Bausteine" S. 17 ff. und „Staatswirtschaftslehre", Seite 144 f.

Berücksichtigung der Tatsache, daß die Steuer verschiedenen Zwecken dienen kann, eine besondere systematische Einteilung der Steuer. Hierbei ist von vornherein festzuhalten, daß in allen diesen Fällen — auch bei den Theoretikern, die vorher eine Entfernung der Zweckangabe aus der Definition für notwendig befanden — gerade der Fiskalzweck, Finanzzweck oder wie dieser Zweck in den einzelnen Fällen benannt sein mag, der eigentliche Ausgangspunkt dieser Neugruppierung ist. So vertritt Bräuer überhaupt die Ansicht, daß die Frage nach dem Steuerzweck lediglich Sinn habe als Einteilungsprinzip, „um die Gesamtheit aller Steuerformen nach diesem einen Gesichtspunkt — dem Steuerzweck — zu gruppieren, etwa wie man eine Gruppierung vornimmt nach der Erhebungstechnik (direkte, indirekte Steuern), nach der Verteilung steuerlicher Lasten (Quotitäts-Repartitionssteuern) .... [44]).

Bei diesem Versuche ist zunächst zu beobachten, daß man es teilweise noch für nötig befindet, die „zweckgebundene Verwendung des Steuerertrages", und zwar meistens unter der herkömmlichen Bezeichnung „Zwecksteuer" bei der Einteilung mit zu berücksichtigen. Wir können hier auf die diesbezüglichen früheren Ausführungen verweisen und die dabei gewonnene Erkenntnis, daß der den Steuerertrag betreffende Verwendungszweck ein Moment ist, das außerhalb jeder Steuerform liegt, während das hier gewählte Einteilungsprinzip, der Zweck der Steuer, im Wesen der Steuer selbst gelegen ist.

Eine Berücksichtigung der „Zwecksteuer" finden wir z. B. bei Dora Schmidt. Sie unterscheidet:

1. Fiskalische Steuern, im Anschluß an die Terminologie des Zollwesens auch als Finanzsteuern zu bezeichnen,
2. Zwecksteuern,
3. Nichtfiskalische Steuern.

Für das Verständnis dieser Einteilung genügt nicht die bloße Wiedergabe der Begriffsbestimmung der drei Steuerarten, sondern ein knapper Hinweis auf den zugrunde liegenden Gedankengang erweist sich als notwendig.

44) Bräuer, Finanzsteuern, a. a. O., S. 6.

D. Schmidt arbeitet mit der Voraussetzung, daß der Zweck an sich nicht objektiv an einem Gegenstande haften kann, sondern stets mit dem Vorgang einer Handlung verbunden ist. Finanzpolitik stellt sich demnach dar als „die Gesamtheit der politischen Handlungen, die den Zweck verfolgen, dem Staate die für seine Verwaltungsaufgaben notwendigen finanziellen Mittel zu beschaffen". Reine Finanzpolitik verfolgt keine anderen Zwecke. Die Steuer als finanzpolitische Handlung, die rein fiskalische Steuer, liegt dann vor, wenn mit ihr nichts anderes als die Mittelbeschaffung bezweckt wird, d. h. wenn das die Steuer erhebende Subjekt, also alle an der Gesetzesinitiative Beteiligten nichts anderes wollten als die Mittelbeschaffung. Dieser Extremfall der fiskalischen Steuer ist relativ selten ganz rein nachzuweisen. D. Schmidt definiert demgemäß:

> „Fiskalische Steuern (Finanzsteuern) sind ausschließlich oder hauptsächlich zu Zwecken der Mittelbeschaffung erhobene Steuern."

Die Ursache zur Erhebung einer Steuer ist nun nicht immer das ausschließliche oder hauptsächliche Interesse der Staatswirtschaft, des Fiskus, an der Mittelbeschaffung. Die Steuerhandlung kann auch die Privatwirtschaft zum primären Gegenstand haben. Dies ist der Fall, sobald das Motiv zur Steuererhebung irgend ein unlusterregender Zustand der privaten Lebenssphäre ist, der mit Hilfe des Steuereingriffes beseitigt werden kann. Liegt bei einer Steuer die Tatsache, die zum Motiv der Steuererhebung wurde, ganz auf der Seite der Privatwirtschaften, so handelt es sich in diesem Falle um einen „nichtfiskalischen Steuerzweck", eine „nichtfiskalische Steuer". Eine rein nichtfiskalische Steuer liegt dann vor, wenn der mögliche Ertrag der Steuer, ihr fiskalischer Zweck, ganz außer acht gelassen wird. Dieser Extremfall der nichtfiskalischen Steuer kommt ebenso wie der der fiskalischen Steuer selten vor. Die Definition erhält daher folgende Form:

> „Nichtfiskalische Steuern sind Steuern, die ausschließlich oder hauptsächlich zu anderen als zu Zwecken der Mittelbeschaffung erhoben werden."

Das Kriterium, das D. Schmidt der Einteilung zugrunde legt, ist also die „Mittelbeschaffung". Solange sich

fiskalische und nichtfiskalische Steuern gegenüberstehen, ist dieser Einteilungsgrund als berechtigt anzuerkennen. Zwischen die beiden eben beschriebenen Steuerarten treten nun aber die „Zwecksteuern", und zwar werden sie zunächst als besondere Abart der fiskalischen Steuern gekennzeichnet, nämlich als „fiskalische Steuern, deren Erträge für eine bestimmte Verwaltungsaufgabe rechtlich gebunden sind". Die Einteilung unter Berücksichtigung der Zwecksteuern ist aus den bereits bekannten und hier nicht zu wiederholenden Gründen als verfehlt anzusehen. Aber auch bei einer Gegenüberstellung der einzelnen Steuerarten kommt man zu demselben Ergebnis. Einmal werden die „Zwecksteuern" den allgemeinen „fiskalischen Steuern" gegenübergestellt, indem dabei das Unterscheidungsmerkmal die Verwendungsart des Steuerertrages — ob zweckgebunden oder nicht — bildet; das andere Mal stehen sich „Zwecksteuern" und „nichtfiskalische Steuern" gegenüber, und der Unterschied zwischen diesen beiden besteht nach D. Schmidt darin, „daß die erste in keinem Fall das Ertragsmoment außer acht lassen kann, während die zweite dasselbe bei konsequenter Erfüllung ihres Zweckes in der Regel verneint". Zwei verschiedene Kriterien, das Ertragsmoment oder der Ertragszweck auf der einen, der Verwendungszweck des Steuerertrages auf der anderen Seite, können nicht gleichzeitig Einteilungsgrund einer einheitlich gedachten Gliederung der Steuern sein.

Auch die nun folgenden Neugruppierungen der Steuern sind ähnlich zu beurteilen. So trifft Pistorius[45]) im Anschluß an Friedrichs[46]) folgende Unterscheidung:

1. Reine Steuern oder Finanzsteuern,
2. Rücksichtssteuern,
3. Zwecksteuern.

Pistorius will den von Dora Schmidt gebrauchten Ausdruck „fiskalische" vermeiden, da er heute einen Beigeschmack hat, der mit der vorliegend gewählten Ausdrucksweise durchaus nicht gemeint ist. Den fiskalischen Steuern i. S. Dora Schmidts entsprechen die reinen

45) Pistorius, Rücksichtssteuer und Zwecksteuer, in Zeitschrift für d. ges. Staatsw., 83. Bd. 1927, S. 575.

46) Friedrichs, Grundzüge des Steuerrechts, Berlin 1925, S. 34 ff.

Steuern oder Finanzsteuern. Das Gegenstück zu den Finanzsteuern bilden solche Steuern, bei welchen andere Rücksichten als die Deckung des öffentlichen Bedarfs maßgebend sind, also Nebenzwecke mitwirken oder auch im Vordergrunde stehen. Daraus ist zu entnehmen, daß die „Deckung des öffentlichen Bedarfs" Ausgangspunkt der Einteilung ist; die Hinzufügung der an dritter Stelle genannten Zwecksteuern, die im üblichen Sinne definiert werden, ruft dieselben schon bei der vorherigen Einteilung gemachten Einwände hervor. Außerdem erzielt die Ersetzung der „nichtfiskalischen Steuer" (i. S. D. Schmidts) durch den Ausdruck „Rücksichtssteuer" bestimmt keine schärfere Abgrenzung, im Gegenteil, die Gegenüberstellung von „fiskalischen" und „nichtfiskalischen" Steuern erweckt eine klarere Vorstellung als diejenige von Finanzsteuern und Rücksichtssteuern.

Ganz unklar wird eine begriffliche Einteilung der Steuern, wenn, wie bei Gerloff[47]), der Ausdruck „Zwecksteuer" in doppeltem Sinne gebraucht wird. Er unterscheidet:

1. Zwecksteuern im verwaltungspolitischen Sinne,
2. Zwecksteuern im finanzpolitischen Sinne.

Die ersteren kennzeichnen die Steuer als verwaltungspolitisches Mittel, als welches die Steuer „immer wieder gebraucht oder gemißbraucht worden ist", bald um Luxus und Genußsucht zu bekämpfen, bald um den Kleinbetrieb zu schützen und den Großbetrieb zu unterdrücken. Wenn der Fall eintritt, daß ein derartiger „Nebenzweck" zum „Hauptzweck" der Steuer wird, so haben wir es nach Gerloff nicht mehr mit einer echten Steuer zu tun, sondern mit einer „Scheinsteuer"; sie verhält sich zu der echten Steuer wie der Schutzzoll zu dem Finanzzoll. Folgerichtig werden damit die Steuern, die Gerloff als Scheinsteuern bezeichnet, und ferner auch die Schutzzölle aus dem Bereiche der Steuertheorie ausgewiesen, da ihnen ja der Steuercharakter abgesprochen wird. Die Zwecksteuern im finanzpolitischen Sinne sind identisch mit den Zwecksteuern i. S. des bisher üblichen Sprachgebrauchs.

47) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre a. a. O., S. 441.

Als ihr charakteristisches Merkmal wird zutreffend der „Verwendungszweck des Steuerertrages“ erkannt. — Die Erfassung zweier verschiedener Problemkreise durch den einen Begriff Zwecksteuer kennzeichnet jedoch die bisher übliche oberflächliche Behandlung des Zweckproblems.

In Abhandlungen, die sich mit diesem Problem ebenfalls nur nebenbei beschäftigen, begegnet man häufig einer groben Einteilung der Steuer, und zwar in:

1. Steuern mit Hauptzweck,
2. Steuern mit Nebenzwecken.

Dieser Unterscheidung liegt meist die Annahme zugrunde, daß der finanzielle Zweck der einzige oder mindestens der erste und wichtigste Zweck aller Steuern sei. Sie berücksichtigt nicht die Tatsache, daß es Steuern gibt, bei denen ein anderer als der finanzielle Zweck die Hauptursache ihrer Einführung bildet, bei denen also ein sogenannter „Nebenzweck“ zum Hauptzweck wird. Die Bezeichnung „Nebenzweck“ ist also nur dann richtig, wenn dieser Zweck tatsächlich in einer dem fiskalischen Hauptzweck untergeordneten Stellung steht. Wenn an sich eine Einteilung der Steuern nach dem graduellen Verhältnis der in ihnen wirkenden Zwecke als der einzig richtige Weg anzusehen ist, so besagt die obige Gliederung doch noch zu wenig.

Den Begriff „Steuern mit Nebenzweck“ finden wir z. B. bei Eheberg[48]). Bei Steuern mit Nebenzweck, so heißt es bei ihm, ist der Hauptzweck Mittel für allgemeine Aufgaben der Verwaltung zu gewinnen, und nur nebenher sollen gewisse andere moralische, ethische, gesundheitspolizeiliche oder wirtschaftliche Zwecke verfolgt werden.

Anknüpfend an die Erscheinung des Schutzzolls und ähnliche Steuerarten, die, abgesehen vom Finanzzweck einen anderen, und zwar überwiegenden Selbstzweck haben können, glaubt Georg von Mayr[49]) eine Revision der Lehre von den Nebenzwecken vornehmen zu müssen; und

---

48) Eheberg, Art. Steuer im Handw. d. Staatsw., IV. Aufl. und Art. Zwecksteuer a. a. O., S. 1235.

49) Georg v. Mayr, Wege und Abwege der Steuerpolitik, Zeitschrift f. d. gesamte Staatsw., 1907, S. 177.

zwar bedarf diese Lehre seines Erachtens einer Erweiterung dahingehend, daß zwei Gruppen von Steuern mit Nebenzwecken unterschieden werden müssen, nämlich jene, bei denen die wirtschafts- und sozialpolitischen Zwecke in zweiter Linie stehen, und jene, bei denen diese in erster Linie, in zweiter Linie erst die gebotene Besteuerungsnotwendigkeit steht. Durch diese Unterteilung der Nebenzwecke will er also den oben hervorgehobenen Mangel der Gliederung in Haupt- und Nebenzwecke beheben.

Eine besondere Einteilung der Nebenzwecke finden wir auch bei W. Lotz[50]), der sich bereits in einer im Jahre 1910 erschienenen Abhandlung „Fiskus als Wohltäter" und somit eigentlich als erster mit diesem Steuerproblem gründlicher befaßt hat. Er unterscheidet drei Fälle der Verwirklichung von Nebenzwecken:

1. Gelder, die von der Allgemeinheit mittels Steuern aufgebracht sind, werden in bestimmten Fällen zur baren Unterstützung bestimmter einzelner verwendet.
2. Gelegentlich der Erhebung von Zöllen und Steuern wird Begünstigungspolitik betrieben.
3. Steuern, zu deren Erhebung nicht Gesichtspunkte des öffentlichen Bedarfs oder der Belastung nach der Leistungsfähigkeit zwingen, werden mit dem Nebenzweck geschaffen, der Abneigung oder dem Hasse gegen bestimmte Entwicklungserscheinungen Ausdruck zu geben.

Der Nebenzweck in Fall 1 knüpft an den Steuerertrag an, er ist der besondere Verwendungszweck des Steuerertrages, den wir als Charakteristikum der „Zwecksteuern" (i. S. des üblichen Sprachgebrauchs) erkannten.

Die Nebenzwecke in Fall 2 und 3 sind dagegen mit der Steuer als solcher verbunden man versucht, sie „gelegentlich der Erhebung und Einrichtung von Zöllen und Inlandssteuern" neben dem Finanzzweck zu verwirklichen.

Bildet einmal die Art ihrer Verwirklichung das Unterscheidungsmerkmal der Nebenzwecke, so finden wir andererseits bei Lotz auch schon eine Gegenüberstellung von Finanzzweck und Nebenzweck nach dem verschiedenen

50) W. Lotz, Fiskus als Wohltäter, Volkswirtschaftl. Zeitfragen, Berlin 1906, S. 9 ff.

Grade ihrer Wirkung. Steuern mit einem Nebenzweck, die sich einträglich erweisen, bilden die erste Gruppe. Typisch ist hierbei: man will irgendeine Erscheinung durch die Steuer bekämpfen, z. B. die Börsenspekulation, die Warenhäuser usw. Verschwinden nun die bekämpften Erscheinungen nicht, entwickeln sie sich vielmehr trotz der steuerlichen Belastung, so fließen dem Fiskus erhöhte Einnahmen zu. Man ist schließlich interessiert, daß die betreffenden Erscheinungen nicht mehr verschwinden. Als Ergebnis sehen wir: Der sogenannte Nebenzweck, der zur Einführung der Steuer führte, ist im Laufe der Zeit vollkommen durch den Finanzzweck zurückgedrängt worden.

Der zweite typische Fall ist die Verfolgung von Nebenzwecken, die sich als positive Begünstigungspolitik darstellen und lebenskräftige und zukunftsreiche Zweige der Volkswirtschaft fördern sollen. Hier verzichtet der Fiskus zunächst auf einen Teil der Einnahmen; ist der Nebenzweck, die Erstarkung des Produktionszweiges, jedoch erreicht, so können schließlich die zeitweilig begünstigten Erwerbskreise durch eine Mehrleistung von Steuern dem Staate die vorübergehend gebrachten Opfer mit Zinseszinsen zurückzahlen. Erhaltung und Stärkung der Steuerquelle ist hier das Ziel des Nebenzweckes, er wirkt letzten Endes in der Richtung des Finanzzweckes.

Umgekehrt kann die steuerliche Begünstigung darin bestehen, daß dauernd notleidende Zweige des Wirtschaftslebens oder unrettbar zurückgehende Betriebsformen gegen Konkurrenz geschützt werden sollen. Meist wird dies durch besondere steuerliche Belastung der entsprechenden leistungsfähigen Zweige und Betriebe zu erreichen gesucht. Hier werden nur negative Ergebnisse gezeitigt. Die erwartete höhere Leistungs- und somit auch Steuerfähigkeit tritt nicht ein; auf seiten der wirtschaftlich stärkeren Gruppe tritt infolge der besonderen steuerlichen Belastung im Laufe der Zeit ebenfalls eine Herabminderung der Leistungsfähigkeit ein. In diesem Falle wirkt also der Nebenzweck schließlich dem Finanzzweck entgegen.

Bei Lotz beobachten wir eine gründlichere Erfassung des Zweckproblems. Allerdings ist es auch für seinen Begriff des „Nebenzweckes“ noch unwesentlich, ob dieser

Zweck durch eine besondere Verwendung des Steuerertrages verwirklicht werden soll, oder ob er in einer besonderen Gestaltung der Steuer selbst zum Ausdruck kommt.

Eine systematische Einteilung der Steuern unter Ausscheidung der zweckgebundenen Verwendung des Steuerertrages und Zuteilung dieser Erscheinung unter dem schon an anderer Stelle erwähnten Begriffe der „Zweckzuwendung von Steuererträgen" in die Lehre vom öffentlichen Haushalt findet sich zum ersten Male bei K. Bräuer. Er gewinnt folgende Gruppen:

1. Finanzzwecksteuern oder Finanzsteuern,
2. Zwecksteuern anderer Art,
   a) reine Zwecksteuern.
   b) eingebaute Zwecksteuern.

Durch diese Gliederung soll nun zunächst zum Ausdruck gebracht werden, daß der Steuerzweck entweder bestehen kann einmal in der Erschließung von Einkünften und zweitens in der Verfolgung anderer, hiervon unabhängiger Ziele. Die Verwendung des Ertrages ist dabei völlig gleichgültig. Die reine Finanzzwecksteuer oder die Finanzsteuer ist dadurch gekennzeichnet, daß sie nach ihrem Aufbau und ihrer gesamten Beschaffenheit andere Zwecke als die Deckung eines Finanzbedarfs nicht erkennen läßt. In welcher Weise ihr Ertrag Verwendung findet, ob er der allgemeinen Finanzkasse zugeführt, in einen besonderen Fonds geleitet oder ganz oder teilweise einem bestimmt festgelegten Verwendungszweck gesichert wird, ist unerheblich. Die Bezeichnung „Zwecksteuern" für die zweite Gruppe wird daher von Bräuer in einem von der herrschenden Auffassung abweichenden Sinne gebraucht. Für die Abgrenzung der beiden Steuerkategorien „Finanzsteuern" und „Zwecksteuern" wird nicht das bisher übliche Moment, die Art der Verwendung ihres Ertrages, in den Vordergrund gerückt, da es außerhalb jeder Steuerform liegt. Was Bräuer allein unter „Zwecksteuer" verstanden wissen will, ist eine Steuerform, die nach ihrem inneren Aufbau, wie nach ihrer äußeren Gestalt, ja ihrem ganzen Wesen nach dazu dienen soll, auf dem Umwege über die Steuergesetzgebung ein vom Staat oder einem anderen öffentlichen Verband erstrebtes, außerhalb des Finanzzweckes gelegenes Ziel zu erreichen;

eine Steuerform, durch die der Gesetzgeber auf das Verhalten der betreffenden Steuerpflichtigen einwirken, sie zu bestimmten Handlungen oder Unterlassungen bewegen will. Dabei unterscheidet er die „reinen, selbständigen Zwecksteuern" und die „eingebauten Zwecksteuern", je nachdem, ob die ganze Steuerform dem Sonderzwecke dienen soll, oder ob nur die Gelegenheit einer Finanzsteuer benutzt wird, um durch Einfügung von Sonderbestimmungen, die mit dem Finanzzweck nichts zu tun haben, jene anderen Zwecke zu erreichen. Beim Erlaß oder bei einer Aenderung einer Finanzsteuer wird hierbei gewissermaßen eine Zwecksteuer an irgendeiner Stelle der Finanzsteuer „eingebaut". Den reinen selbständigen Zwecksteuern mißt Bräuer nicht große praktische Bedeutung zu. Ein besonderer Zweckgedanke, ein außerhalb des Finanzzweckes gelegenes Ziel ist die Veranlassung zur Schaffung der betreffenden Steuer. Als typische Zwecksteuern im reinen Sinne werden u. a. die Warenhaussteuer, Mühlenumsatzsteuer, Kinderarbeitssteuer, Börsensteuer und Single-Tax genannt. Die beiden letztgenannten werden jedoch unter Vorbehalt als „reine" Zwecksteuern hingestellt. Die Single-Tax, die der Idee nach eine Wegsteuerung der gesamten Grundrente, also eine entscheidende Aenderung der Besitzverteilung auf dem Steuerwege vorsieht, ist nach Bräuer eine typische Zwecksteuer, bei der — und hier folgt die Einschränkung — allerdings der Sonderzweck und der Finanzzweck in unauflösbarer Verbindung stehen. Von der Börsensteuer, die bekanntlich ihr Dasein dem Einfluß der Börsengegner verdankt und die an der Börse Spielenden zur Einschränkung und sogar zur Aufgabe ihrer Tätigkeit veranlassen soll, heißt es, daß sie „wenigstens zur Zeit ihrer Entstehung eine ausgesprochene Zwecksteuer war". Damit wird ausgedrückt, daß die „selbständigen" Zwecksteuern mitunter ihren Charakter zugunsten einer „Mischform" verlieren, in der der Finanzzweck mehr oder weniger stärker hervortritt. — Größere praktische Bedeutung haben die eingebauten Zwecksteuern, man kann sie in den modernen Steuergesetzgebungen der meisten Kulturstaaten nachweisen. Auch hier liegt ein Sonderzweck, eine bevölkerungs-, wirtschafts- oder sozialpolitische Zielsetzung vor, und der dem Zweck gewidmete Bestandteil der Steuer erhält im Hinblick auf diese Zielsetzung eine bestimmte Gestalt (z. B. besondere Ge-

staltung des Steuerfußes, der Progression usw.). In diesem Falle wird die reine Finanzsteuer zurückgedrängt zugunsten einer Mischform, bei der zwar der Finanzzweck ganz im Vordergrund steht, Sonderzwecke aber gleichzeitig mehr oder weniger stark betont werden. Worauf es Bräuer jedoch ankommt, ist weniger, den verschiedenen Wirkungsgrad der Zwecke zu erfassen, als vielmehr immer wieder den Gesichtspunkt herauszustellen, daß der Zweck der Steuer als solcher stets in der Steuergestaltung, die Sonderzwecke also in einer besonderen Steuergestaltung zum Ausdruck kommen. Daher findet er auch für einen Teil der Steuern die plastische Bezeichnung „eingebaute" Zwecksteuern.

Eine Einteilung der Steuern nach dem graduellen Verhältnis der in ihnen wirkenden Zwecke nimmt E. H. Vogel vor. Es wurde schon an anderer Stelle hervorgehoben, daß er im Gegensatz zu Bräuer und Dora Schmidt seiner Untersuchung einen Steuerbegriff zugrunde legt, der als wesentliches Merkmal den finanziellen oder Fiskalzweck enthält. Im einzelnen ist der Gedankengang kurz folgender: Er geht davon aus, daß die Zwecksetzung der Steuer sich entweder auf ihre Verwendung, d. h. die Verwendung ihres Ertrages, oder auf ihre Wirkung beziehen kann, d. h. es kann mit der von ihr erwarteten ökonomischen Wirkung ein bestimmter Zweck verfolgt und dieser zum Grunde der Steuererhebung gemacht werden. Da der eigentliche begriffswesentliche Zweck der Steuer die Herbeischaffung der erforderlichen finanziellen Mittel zur Erfüllung der dem öffentlichen Körper obliegenden Gemeinschaftsbedürfnisse ist, so wird die Zwecksetzung zunächst die Verwendung der Steuer betreffen und sich darin in der Regel erschöpfen. Die Unterscheidung „fiskalischer" und „nichtfiskalischer" Zwecksetzung bezüglich der Verwendung der Steuer hat überhaupt keinerlei Sinn und Berechtigung. Das eigentliche und theoretisch schwierige Gebiet ist die Zwecksetzung, die sich auf die Wirkungen der Steuer beziehen. Hier spielt die Erkenntnis eine wichtige Rolle, daß das Wirkungsgebiet der Steuern, auch wenn gar keine anderen Nebenabsichten, sondern nur die fiskalische Hauptabsicht mit ihnen verknüpft ist, von vornherein in das Gebiet der Wirtschaftspolitik, die verschiedenen Problemkreise der Sozialpolitik, der ge-

sellschaftlichen Schichtung usw. hineinspielt. Nur ein kleiner Schritt ist es, der hier zu einer außerfiskalischen Zwecksetzung der Steuer führt, wenn nämlich die tatsächliche Ausübung dieser Wirkungen in bestimmter Richtung von vornherein neben dem finanziellen Hauptzweck als Nebenzweck aufgenommen wird. Außerfiskalische Zwecksetzung bezieht sich also nur auf die Wirkung der Steuer, und diese muß eine ganz bestimmt beabsichtigte, nicht eine zufällige und unbeabsichtigte sein. Dabei kann es sich ferner nur um eine bewußte Gestaltung der Steuer behufs Herbeiführung bestimmter ökonomischer oder sozialpolitischer Wirkungen handeln, in deren Dienst die Steuer gestellt wird. Diese Zwecksetzung ist gewöhnlich im Gesetze selbst ausgesprochen oder wenigstens aus seinen Motiven oder Begleitumständen erkenntlich. Die mit diesen Steuerwirkungen verfolgten Zwecke nennt Vogel „außerfiskalische Wirkungszwecke". Geht man davon aus, daß jede Steuer, auch eine hauptsächlich mit außerfiskalischen Zwecken erhobene Steuer, zugleich einen Finanzzweck bzw. Ertragszweck hat und haben muß, so kann man mit Rücksicht auf die Konkurrenz außerfiskalischer Wirkungszwecke mit dem Finanzzwecke folgende Gliederung vornehmen:

1. Steuern mit ausschließlichem Ertragszwecke,
2. Steuern mit Ertragszweck und konkurrierenden, ausdrücklich gesetzten, von ersterem relativ unabhängigen außerfiskalischen Wirkungszwecken.
   a) Ertragszweck primär, außerfiskalische Wirkungszwecke sekundär,
   b) Ertragszweck und außerfiskalischer Wirkungszweck paritätisch,
   c) außerfiskalischer Wirkungszweck primär, Ertragszweck sekundär.

Unabhängig von dieser Gliederung der Steuern auf Grund des graduellen Verhältnisses der Zwecksetzungen in der Steuer zueinander, wobei die verhältnismäßige Wichtigkeit der Zwecksetzung entscheidend ist, könnte — und einen ähnlichen Versuch finden wir schon bei Lotz — auch eine Unterteilung der Kategorie II nach der Einwirkung des

außerfiskalischen Wirkungszweckes auf den Ertragszweck vorgenommen werden, nämlich, je nachdem der außerfiskalische Wirkungszweck den Ertragszweck verstärkt, ihn ungeändert läßt oder ihn schmälert. Als Ausgangspunkt wählt Vogel ausdrücklich den Fiskalzweck (Ertragszweck), das Vorhandensein eines hinzutretenden außerfiskalischen Wirkungszweckes und Art und Grad dieses Hinzutretens ist Einteilungsgrund der Steuern. Diese Neugruppierung kann als sachlich klar und zutreffend anerkannt werden.

Die vorhergehenden Ausführungen brachten im Zusammenhange die Ergebnisse, welche die bisherige Beschäftigung mit dem „Zweckproblem" in rein theoretischer Hinsicht gezeitigt hat. Jeder der Versuche, diesem Problem näherzukommen, müßte berücksichtigt werden, denn um so klarer wird das Problem erkannt. Die gründlichere Befassung mit dem Zweckproblem in der Besteuerung setzt die Erkenntnis voraus, daß die Steuer nicht nur dem einen Zwecke, dem Finanzzweck, dient, sondern daß sie neben diesen noch andere Zwecke verfolgen kann und tatsächlich verfolgt. Unter Berücksichtigung dieser anderen Zwecke will man, wie wir sahen, den Begriff der Steuer, ihre bisher übliche Begriffsbestimmung ändern. Man findet, daß das Zweckmerkmal überflüssig, daß es nicht wesentlich ist für den Begriff der Steuer. Man entfernt es daher aus der Steuerdefinition, oder man billigt wenigstens diesen Weg. Allerdings gibt es bei diesem Vorgehen feinere Unterschiede. Dora Schmidt glaubt, durch ihre Definition das Zweckmerkmal vollständig entfernt zu haben. Melzer dagegen wendet sich bewußt gegen den „Bedarfsdeckungszweck", findet eine neue Definition und bezeichnet den einen Teil derselben, den Uebertragungsakt, als „objektiven Steuerzweck". Damit gibt er zu, daß es einen allen Steuern gemeinsamen Zweck gibt. Dora Schmidt entfernt die Zweckangabe aus der Steuerdefinition und macht im nächsten Augenblick die „Mittelbeschaffung" zu einem Einteilungsprinzip der Steuern. Das Fehlen dieses Merkmals soll das Charakteristische der „rein nichtfiskalischen Steuern" sein, die sie in reinster Form in einigen Prohibitivsteuern der Vereinigten Staaten nachweisen zu können glaubt. Sie denkt dabei hauptsächlich an das Motiv der Entstehung dieser Steuern, übersieht aber, daß mit der tat-

sächlichen Erhebung der Steuer gleichzeitig die Mittelbeschaffung in wenn auch noch so zurücktretendem Maße verbunden ist. Der erste Grundsatz lautet also: daß es einen allen Steuern gemeinsamen Zweck geben muß. Wir nannten ihn den Ertragszweck der Steuer. Die zweite Erkenntnis, die wir gewannen, war die, daß der bzw. die Zwecke der Steuer als solcher geschieden werden müssen von dem Verwendungszweck des Steuerertrages; ferner daß die mit der Steuer als solcher verfolgten Zwecke stets aus ihrer Struktur, aus ihrer Gestaltung ersichtlich sind. Diese Gesichtspunkte arbeitete besonders scharf die Lehre Bräuers heraus. Von den verschiedenen Versuchen, die Steuern neu zu gruppieren, billigten wir besonders denjenigen Vogels.

B. Die außerfiskalische Zwecksetzung in der Steuergestaltung.

1. Begriff.

Unter Verwendung der so gewonnenen Ergebnisse ist es ein leichtes, nun zum Begriffe der „außerfiskalischen Zwecksetzung in der Steuergestaltung" überzugehen.

Auszugehen ist von den Beziehungen, die zwischen Wirkung und Zweck der Steuer bestehen. Die Wirkungen, die eine Steuer ausübt, können beabsichtigt oder nicht beabsichtigt, gewollt oder nicht gewollt sein. Die nichtgewollten Wirkungen sind solche, die als unvermeidliche Begleiterscheinungen bei der Verwirklichung der Steuer, d. h. ihrer Erhebung, auftreten. Sobald wir von einer gewollten Wirkung der Steuer sprechen, so steht diese in unmittelbarer Beziehung zu einem vom Gesetzgeber verfolgten, also ausdrücklich gesetzten Zweck. Bei jeder Steuer ist, solange sie Erträge liefert — und solange ist sie ja nur eine Steuer — ein gesetzter Zweck der Fiskalzweck, ihm steht die finanzielle Wirkung, der Ertrag, gegenüber. Deshalb können wir den Fiskalzweck auch als Ertragszweck bezeichnen. Daneben aber kann jede steuerliche Maßnahme dank der ungeheuren Mannigfaltigkeit der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse zahlreiche teils übersehbare, teils unübersehbare Wirkungen auslösen; sie sind die Begleiterscheinungen, von denen wir vorhin sprachen. Wird die Besteuerung mit Rücksicht auf solche Nebenwirkungen, die

aus irgendeinem Grunde als wünschenswert erscheinen, nun besonders gestaltet, d. h. werden durch eine besondere Steuergestaltung neben den Fiskalzweck (Ertragszweck) noch andere, außerfiskalische Zwecke gesetzt und zu verwirklichen gesucht, so haben wir es mit einer außerfiskalischen Zwecksetzung in der Steuergestaltung zu tun. Unter diesem Oberbegriff kann man, sofern die die besonderen Wirkungen verfolgenden Zwecke als außerfiskalische Wirkungszwecke bezeichnet werden, eine Gruppierung der Steuern im Anschluß an die Einteilung Vogels vornehmen.

2. Symptome und Formen.

Um die bewußte und beabsichtigte Steigerung von Steuerwirkungen im konkreten Einzelfall festzustellen, ist es zunächst angebracht, die Willensäußerungen des Gesetzgebers oder der Antragsteller, ihre Zielsetzungen bei der Einführung, dem Ausbau oder der Aenderung einer Steuer zu durchprüfen. Aus dem Programm der politischen Parteien, aus den Materialien zur Gesetzgebung, den Motivenberichten und aus anderen Quellen muß festgestellt werden, was der Gesetzgeber bzw. die Politiker bezweckten. Der ganze Prozeß der Entstehung und Durchführung einer Steuer muß ins Auge gefaßt werden. Es ist oft der Fall, daß die ausdrückliche Betonung des Sonderzwecks bei der Steuerberatung selbst erfolgt. Ein weiteres Symptom für außerfiskalische Zwecksetzungen liegt allgemein dann vor, wenn die Einführung einer Steuer erfolgt, ohne daß ein besonders erhöhter Mittelbedarf dafür spräche. Häufig sind nur einzelne Anzeichen für außerfiskalische Besteuerung anzutreffen. Man wird sich dann stets am allgemeinen Sinnzusammenhang orientieren müssen.

Aber der Nachweis außerfiskalischer Zwecksetzungen wird, da sie doch immer mit einer besonderen Steuergestaltung verbunden sind, eben dadurch erleichtert, daß es an den Steuern selbst gewisse objektive Merkmale für ihr Vorhandensein gibt. Der einfachste Fall liegt dann vor, wenn die außerfiskalische Zwecksetzung, rechtlich formuliert, im Steuergesetz ausdrücklich genannt wird. Dies trifft jedoch sehr selten zu. Ein Beispiel wäre das deutsch-österreichische Gesetz über die einmalige Vermögensabgabe

vom Jahre 1920, das folgende Bestimmung enthält: „Der Zweck der Vermögensabgabe ist die Hebung des Geldwertes. Der Banknotenumlauf soll verkleinert werden“ [51]).

Grundsätzlich sind es zwei Hauptformen, deren sich die außerfiskalische Zwecksetzung bedient: Die Steuerbelastung (Sonderbelastung, steuerliche Mehrbelastung) und die Steuerentlastung (Steuerprivilegierung, Steuerbegünstigung); beide sind ihre nach Bedarf in Frage kommenden Mittel [52]). Die Steuerbelastung oder besser die steuerliche Mehrbelastung entsteht einmal durch Zuschläge für bestimmte Subjekte oder Objekte, die zu der gewöhnlichen Steuerbelastung hinzutritt, d. h. zu derjenigen, die für alle anderen Subjekte oder Objekte in relativ gleichem Maße gilt. (Beispiel: der französische Einkommensteuerzuschlag für Unverheiratete). Die außerfiskalische Zwecksetzung in einer vorwiegend fiskalischen Steuer kann sich ferner in einer Erhöhung des Steuersatzes, in der Anwendung von bestimmten Bewertungsgrundsätzen, die die Steuerquote für die mehrbelasteten Steuersubjekte und -objekte erhöht, äußern, d. h. in der Bemessungsgrundlage (gemeiner oder Ertragswert bei den Realsteuern) in der besonderen Auswahl der Erhebungsstelle (z. B. bei der Warenumsatzsteuer).

Die Merkmale fiskalischer Mehrbelastung findet man noch ausgeprägter in Steuern, die vorwiegend außerfiskalischen Zwecken dienen sollen, stellt sich doch die ganze Steuer als Sonderbelastung, als Sondersteuer dar. Schon die Auswahl der Objekte deutet darauf hin, indem die Steuer aus der Gesamtheit der ihr zur Verfügung stehenden ähnlichen Objekte diejenigen herausgreift und vorzugsweise

---

51) § 1 Al. 2.

52) Sofern eines dieser Mittel angewandt wird, liegt nach D. Schmidt eine bewußte Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips vor. Dabei schränkt sie den Begriff der Leistungsfähigkeit ein, indem sie darunter nur die wirtschaftliche verstanden wissen will, das in Geld ausgedrückte Einkommen des Steuersubjektes. Nach ihrer Auffassung ist irgend eine bewußt ungleiche Behandlung relativ gleich leistungsfähiger Subjekte bei fiskalischer Zwecksetzung nicht denkbar, die bewußte Verletzung der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist nach D. Schmidt ein Kriterium der außerfiskalischen Zwecksetzung. (S. 12/13.) Dagegen wendet Lampe (S. 176) ein, daß das Prinzip der Leistungsfähigket keinen praktisch verwertbaren Steuermaßstab bilden kann, weil die Leistungsfähigkeit nicht quantitatv bestimmbar ist.

belastet, deren Vorhandensein aus irgendeinem Grunde als unerwünscht erkannt wird. So wählt sie, um ein paar Beispiele anzuführen, aus der Reihe der Erwerbsunternehmungen die Warenhäuser, aus den Verbrauchsvorgängen den Konsum von Alkohol, Tabak, von Verkehrsvorgängen den Umsatz in baureifen Grundstücken. Bei dieser Art von Steuern sind dann noch mitunter die schon eben erwähnten Anzeichen außerfiskalischer Zwecksetzung anzutreffen: die besondere Bemessungsgrundlage (Besteuerung der Warenhäuser auf Grundlage des Umsatzes, der über Reinertrag und Leistungsfähigkeit nichts aussagt), Wahl des Steuersatzes, Gestaltung des Tarifes.

Andererseits läßt der Verzicht auf Einnahmen, die Steuerentlastung, außerfiskalische Tendenzen im Steueraufbau vermuten. Die Steuerentlastung oder besser die Steuerprivilegierung tritt auf als subjektive Steuerbefreiung, indem bestimmte Steuersubjekte völlig oder teilweise der Steuerpflicht enthoben werden; andererseits tritt sie auf als objektive Steuerbefreiung: bestimmte Vermögens-, Ertrags- und Einkommenquoten und bestimmte die Steuerpflicht begründende wirtschaftliche Verkehrsvorgänge werden ganz oder teilweise befreit. Oder es kann auch der Steuersatz für bestimmte Subjekte und Objekte erniedrigt werden. Die Steuerentlastung kann sich in der Steuerbemessungsgrundlage äußern, indem die Bewertung bestimmter Objekte nach anderen, die Steuerbelastung vermindernden Grundsätzen durchgeführt wird.

Mit Recht weist Dora Schmidt (S. 15) darauf hin, daß der gedankliche Ausgangspunkt für steuerliche Mehrbelastung und für Privilegierung zwar verschieden ist. Da aber Steuerprivilegien in ihrer Wirkung eine Mehrbelastung aller Nichtprivilegierten, also ebenfalls eine Sondersteuer auf gewisse Subjekte und Objekte hervorrufen, so unterscheiden sich Steuerzuschläge und Steuerprivilegien letzten Endes in ihren wirtschaftlichen Folgen, das heißt in der Differenzierung ihrer Belastung, nicht voneinander. Für die Theorie ist demnach allein ausschlaggebend, daß eine Belastungsdifferenz entsteht.

Ein anderes allgemeines Symptom findet Vogel. Ist die außerfiskalische Zwecksetzung aus dem Gesetze selbst in der oben gekennzeichneten Art ersichtlich, so wird nach

Ansicht Vogels damit gesagt, daß die außerfiskalische Steuergestaltung relativ unabhängig sein muß von der Erreichung des Finanzzweckes. Aber auch wenn eine ausdrückliche oder konkludente außerfiskalische Zwecksetzung im Steuergesetz fehlt, so wird schon die Tatsache, daß die Ausgestaltung, Abstufung, Steuerbefreiung beibehalten wird, obwohl sie schließlich den Finanzzweck gefährdet oder in Frage stellt, auf das Vorhandensein auch außerfiskalischer Zwecksetzung schließen lassen. Es genügt also schon die tatsächliche Unabhängigkeit von der Erreichung des Finanzzweckes für die Annahme außerfiskalischer Zwecksetzung.

Lebenslauf

Ich, Luzie Böhm, Tochter des verstorbenen Präparandenanstaltsvorstehers Karl Böhm, wurde am 30. Oktober 1903, zu Preuß. Stargard, Westpr., geboren. Von Ostern 1910 bis Ostern 1920 besuchte ich das Lyzeum zu Graudenz. 1921 trat ich in die Obersekunda der Realgymnasialen Studienanstalt zu Liegnitz ein und legte nach dreijährigem Besuch dieser Schule Ostern 1924 die Reifeprüfung ab. Am 8. Mai 1924 wurde ich an der Friedrich-Wilhelm-Universität zu Breslau immatrikuliert, um mich dem volkswirtschaftlichen Studium zu widmen. Am 6. Dezember 1927 bestand ich die Diplom-Volkswirtprüfung. Meine mündliche Doktorprüfung war am 22. Juli 1930.